



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais – FAJS
Curso de Direito

MARCELA TOMAZ NÓIA

O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Brasília

2017

MARCELA TOMAZ NÓIA

O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Trabalho de conclusão de curso apresentado
como requisito parcial para obtenção do título
de bacharel em Direito pelo Centro
Universitário de Brasília – UniCeub.

Orientador: Professor José Hable

Brasília

2017

MARCELA TOMAZ NÓIA

O ICMS E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Trabalho de conclusão de curso apresentado
como requisito parcial para obtenção do título
de bacharel em Direito pelo Centro
Universitário de Brasília – UniCeub.

Orientador: Professor José Hable

Brasília-DF, _____ de 201_.

BANCA EXAMINADORA

Professor José Hable (Orientador)

Examinador

Examinador

Brasília

2017

RESUMO

O ICMS é o imposto mais influente sobre toda a esfera de arrecadação tributária nacional. Na medida em que abarca não apenas uma hipótese de incidência, mas várias distintas, é evidente que um número incontável de pessoas compõe o grupo de contribuintes desse imposto, especialmente tendo em vista as dimensões do país. Por isso, verificou-se a necessidade da utilização da Substituição Tributária, que, é uma espécie de responsabilidade tributária, em que um terceiro fica responsável pela apuração e recolhimento do imposto devido. Os principais objetivos desse modelo de cobrança por substituição tributária são os de facilitar a fiscalização e cobrança do imposto por parte do Fisco e evitar a evasão fiscal. Como a regulamentação sobre a substituição tributária dentro do ICMS é precária existem dificuldades em compreender como funciona a cobrança, apuração, restituição e geração de crédito tributário, a exemplo das empresas optantes pelo regime do Simples Nacional. Busca-se analisar as questões controvertidas do instituto da substituição tributária, sua adequação em face da ordem constitucional vigente no Brasil e sua efetividade em relação a essas dificuldades.

Palavras-chave: Direito Tributário. ICMS. Substituição Tributária progressiva. Simples Nacional. Inconstitucionalidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	8
1.1 Breve histórico sobre o tributo.....	8
1.2 O direito tributário brasileiro.....	10
1.3 Competência tributária.....	11
1.4 Limitações ao poder de tributar.....	13
1.4.1 Princípios constitucionais do sistema tributário brasileiro.....	13
1.4.1.1 Princípio da legalidade.....	14
1.4.1.2 Princípio da capacidade contributiva.....	15
1.4.1.3 Princípio da capacidade colaborativa.....	16
1.4.1.4 Princípio da não-cumulatividade.....	18
1.4.2 Imunidades tributárias.....	19
1.5 Obrigação e responsabilidade tributárias.....	20
2 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS).....	23
2.1 Conceito.....	23
2.2 Fato gerador, base de cálculo e alíquota do ICMS.....	25
2.2.1 O fato gerador do ICMS.....	27
2.2.2 A base de cálculo do ICMS.....	30
2.2.3 A alíquota do ICMS.....	33
2.3 O ICMS e o princípio da não-cumulatividade.....	35
2.4 Os convênios do CONFAZ e o ICMS.....	38
2.5 O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.....	42
3 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ST).....	49
3.1 Aspectos conceituais da substituição tributária.....	50
3.2 A restituição de tributo na substituição tributária brasileira.....	52
3.3 A substituição tributária no contexto do ICMS.....	56
3.4 A substituição tributária no Simples Nacional.....	59

CONCLUSÃO.....	60
-----------------------	-----------

REFERÊNCIAS.....	64
-------------------------	-----------

INTRODUÇÃO

O ICMS, hoje, é o tributo de maiores proporções na realidade fiscal brasileira, uma vez que trata-se de imposto que envolve enorme gama de hipóteses de incidência e que tributa o consumo, ou seja, a circulação de riquezas, atingindo assim toda a sociedade, com proporção inigualável no cenário nacional.

A despeito disso, a complexidade intrínseca a esse imposto é inegável diante de suas diversas hipóteses de incidência e da forma como é feito o cálculo do valor do tributo, tanto que não raras vezes causam confusão entre os contribuintes e entes políticos.

Ao mesmo tempo, na medida que envolve uma escala grande de contribuintes, em todos os setores de comercialização de mercadorias e serviços, exige-se grandes esforços do Poder Público para manter o cumprimento dessa obrigação tributária, e por tratar-se de um imposto essencial na arrecadação para o financiamento das atividades públicas, observa-se um cenário favorável para a aplicação da substituição tributária.

A substituição tributária é um instituto que transfere para um terceiro a responsabilidade pelo adimplemento de crédito tributário. Basicamente, um terceiro, que tenha relação com o crédito tributário, recolhe o tributo devido no lugar do contribuinte legítimo para tanto. Assim, torna-se transparente o principal objetivo da substituição tributária: facilitar a fiscalização pública e coibir desvios na arrecadação.

Esse estudo tem a finalidade de analisar, sob a luz da constituição e legislação infraconstitucional, da doutrina e da jurisprudência, como se opera e quais os desafios na responsabilidade tributária brasileira na substituição “para frente” quando do pagamento do ICMS, que abrange um número incontável de contribuintes. Dentro dessa análise, também há um certo empenho em incluir o grupo específico das empresas optantes pelo Simples Nacional que se inserem nesse contexto.

No Capítulo 1 busca-se situar o leitor no contexto do sistema tributário nacional para que a compreensão dos capítulos e conclusões seguintes seja clara e completa. Assim, há o contexto do surgimento dos tributos, dos principais princípios vigentes e até a forma como se organiza a obrigação tributária em relação aos sujeitos ativo e passivo, tendo como objetivo principal a contextualização acerca do imposto do ICMS e da substituição tributária que o segue.

No Capítulo 2 conceitua-se o imposto ICMS, evidenciando suas características,

fatos geradores e informações acerca de sua base de cálculo e alíquota, com alguns de seus aspectos de maiores controvérsias.

O Capítulo 3 tem importância basilar para o objetivo principal desse estudo. Através da compreensão como a substituição tributária se fixou na legislação e no cenário nacional, busca-se compreender quais são os moldes dessa forma específica de cobrança dentro desse imposto e suas maiores discussões, a respeito da restituição e de sua própria constitucionalidade.

Nesse Capítulo 3 aborda-se também o regime unificado de pagamento de tributos, denominado de Simples Nacional. O maior objetivo do Simples é simplificar o pagamento dos diversos tributos através de sistema integrado online que permite a efetuação do cálculo, declaração do crédito e impressão de documento único de pagamento de oito tributos (federais, estaduais e municipais) abrangidos pelo regime, inclusive o ICMS.

Entretanto, o que se constata na prática é que o sistema tributário brasileiro é demasiadamente complexo e oneroso, tanto para o Poder Público, que por vezes tem dificuldades de encontrar um consenso em sua própria administração, contribuindo para o aumento da insegurança jurídica, quanto para o contribuinte, que, enfrentando diversas questões tributárias para se adequar às leis, sente-se desmotivado a cumprir suas obrigações para com o Fisco.

Nesse contexto, busca-se nesse trabalho analisar a forma de pagamento do ICMS sujeito à substituição tributária, inclusive para as empresas optantes do regime diferenciado do Simples Nacional. Isso porque, no fim das contas, o principal valor que se busca dar ao estudo como um todo é a possibilidade de aplicação prática em questões atuais que já representam dificuldades não só para os contribuintes, mas para os próprios juristas.

1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A existência de um Estado implica a busca de recursos financeiros para sua manutenção. Por isso, verifica-se a presença de tributos desde os tempos mais antigos, na medida em que já haviam registros de alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos¹.

1.1 Breve histórico sobre o tributo

Na antiguidade, os tributos não eram cobrados de toda a sociedade. Os cidadãos livres, na medida em que tinham elevado grau de participação na vida pública, eram isentos de tributação. Assim, o tributo era exigido daqueles que não possuíam liberdade. Na Grécia, por exemplo, os tributos diretos eram cobrados daqueles que não eram livres e dos estrangeiros, a título de proteção. Atenas, por sua vez, exigia prestações de suas associadas, como forma de expressão de submissão política. Também a Roma republicana baseava sua força financeira nas prestações de povos vencidos. Excepcionalmente, Roma cobrava de seus cidadãos o *tributum*, que eram considerados meros empréstimos de guerra, que, futuramente, seriam refinanciados por meio de pilhagens de terras. Resumindo: o tributo era o preço pago pela falta de liberdade².

Na Idade Média, o contexto da tributação era diferente, porque o consenso era palavra de ordem. Desenvolveu-se uma relação conhecida por vassalagem, onde um suserano alimentava e protegia seus vassalos e, em troca, obtia deles devoção absoluta em guerra, obtida através de um juramento. No momento em que fazem juramento ao suserano em cerimônia especial, assumem uma relação de caráter contratual, na medida em que o juramento feudal é um ato livre. Portanto, tendo feito tal escolha, eram assumidas as responsabilidades advindas dela, e uma delas era o pagamento de tributos ao suserano.

Após esse momento histórico, o Estado passou por diversas fases, tendo cada uma suas características principais, inclusive na forma de captação dos recursos financeiros.

É fácil concluir que, com a questão de suserania e vassalagem, as relações sociais, culturais e públicas passaram a ocorrer predominantemente no campo. Como a relação era pessoal entre os servos e cada suserano, o Estado perdeu cada vez mais força, e a legitimidade para recolhimento de impostos passou do Estado para o senhor de terras. O rei, a

1 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 23.

2 Idem, p. 25.

igreja e o senhorio, auferiam rendas pelo exercício de propriedade. Era o Estado Patrimonial, segundo a classificação tratada por Luis Eduardo Shoueri³.

Nessa fase, o Estado vivia dos recursos patrimoniais e dominicais do soberano, desenhando sua principal característica da época: o patrimonialismo financeiro.

Aos poucos o Estado Patrimonial perdeu espaço para o Estado Policial, que exerce sua atividade com cunho intervencionista, valendo-se de todos os meios de autoridade que dispunha, inclusive do imposto. Posteriormente, verifica-se o ganho de força, do que foi chamado Estado Fiscal ou Estado do Imposto, cuja principal característica é o seu financiamento ser prioritariamente por meio de tributos. Isso significa que não era o Estado que gerava suas riquezas, mas o particular⁴.

Esse sistema se manteve por muitas décadas, até que os tributos passaram a ter importância além do aspecto meramente arrecadatório já conhecido e ganham poder, no Estado Social Democrático de Direito, as funções distributiva e alocativa. O Estado ganha volume e sua indispensabilidade de recursos também se agiganta para sustentá-lo.

Com o tempo esse Estado passou a ser questionado, uma vez que foi verificado que seu crescimento desmedido não implicava necessariamente em garantias de melhores distribuições de renda, bem como em maior eficiência econômica. Por isso, cedeu lugar para o Estado Democrático e Social de Direito, que é o que se verifica no século XXI, cuja principal característica é a diminuição de tamanho, permitindo que a iniciativa privada assuma algumas de suas funções, e, conseqüentemente, a diminuição de recursos provenientes de seus esforços⁵.

Sobre esse atual Estado, Luís Eduardo Schoueri⁶, professor de Direito Tributário na USP, escreve:

Se no Estado Social a sociedade pagava um preço para o Estado atingir o desiderato coletivo, **no Estado do século XXI a sociedade passa a compreender que o preço tornou-se inconciliável com o modelo do Estado do século XXI**, pois implica tirar recursos que a própria coletividade necessita para seus fins. A transferência excessiva de recursos ao Estado pela sociedade tolhe a iniciativa desta, reduzindo ou impossibilitando seu desenvolvimento econômico.

O resultado evidente é o surgimento de novas necessidades sociais, exigindo mais recursos para a construção da liberdade. Daí a reivindicação de a sociedade tomar para si as tarefas antes delegadas ao Estado, recusando-se, daí, a pagar um preço exorbitante por uma liberdade que aquele já não mais se revela apto a promover

3 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 28.

4 Idem, p. 29.

5 Idem, p. 34.

6 Idem, p. 35 e 36.

O tributo surge, nessa perspectiva, como o preço dessa liberdade. Ele não se justifica enquanto tal, mas somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social. Revelando-se o Estado incapaz de (ou inábil para) suprir certas demandas sociais, não se legitima o aumento desmedido de tributos, em ciclo crescente e interminável, onde se vê que, por mais que se aumentem os tributos, em maior grau se ampliam as demandas sociais, exigindo novos aumentos. (Grifo nosso).

1.2 O Direito Tributário Brasileiro

Para atingir o fim do bem comum da sociedade o Estado exerce funções que exigem recursos financeiros para serem efetivadas. Existem diversas formas pelas quais o Estado obtém receitas para financiar suas funções, entre as quais, atividades econômicas, monopólios, empréstimos e, claro, tributos.

O direito de impor tributos deriva do poder de império detido pelo Estado. Entretanto, é importante observar que tanto o Estado, ao “exigir”, quanto a pessoa sob sua jurisdição, ao “contribuir”, devem observar determinadas normas⁷, para evitar arbitrariedades e promover o cumprimento do princípio da segurança jurídica. É justamente a esse conjunto de normas que se dá o nome de “Direito Tributário”.

Ruy Barbosa Nogueira doutrina que o Direito Tributário é “a disciplina, aqui entendida como regulamentação, do direito de levantamento pecuniário entre os jurisdicionados à luz dos princípios de Estado de Direito”⁸.

Enquanto outros países que tiveram grande influência sobre a criação e desenvolvimento das instituições jurídicas brasileiras incluem regras ou princípios tributários de maneira esparsa em suas Leis Maiores, o Brasil inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao direito tributário, fazendo com que tenhamos uma Constituição bastante extensa e minuciosa em tema de tributação.

Segundo o professor e doutrinador Sacha Calmon, a Constituição Tributária pode ser estudada em três grupos temáticos: a) o da repartição das competências tributárias (entre União, Estados, Municípios e o Distrito Federal); b) o das limitações ao poder de tributar (os princípios e imunidades tributários); e, por último, c) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre os entes da Federação (participação de uns na arrecadação de outros)⁹.

⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 29.

⁸ Idem, p. 30.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 46.

1.3 Competência tributária

Para que sejam providos os recursos necessários para a manutenção dos entes federativos, garantindo que cada um deles exerça suas atribuições com certa autonomia, a Constituição Brasileira adotou um sistema misto de *partilha de competência* e de *partilha do produto de arrecadação*¹⁰. O primeiro, que é o mais relevante para essa temática, significa que o poder de criar tributos é dividido entre todos os entes da federação, de acordo com a competência de cada um, definida pela própria Constituição. Ou seja, “competência tributária é o poder que a Constituição Federal atribui a determinado ente político para que este institua um tributo, descrevendo, legislativamente, sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”¹¹.

Assim, cada ente da federação tem o poder de criar tributos e definir seu alcance de acordo com as limitações estipuladas pela Constituição Federal. Como essa tarefa é realizada tipicamente através da criação de leis, trata-se, portanto, de um poder político.

O segundo ponto do sistema misto – o da partilha do produto de arrecadação – significa que o produto da arrecadação de determinado ente, a despeito de a tributação ter sido criada exclusivamente por ele, não lhe pertence integralmente, mas é partilhado com os outros entes políticos de acordo com a forma como a Constituição Federal determinar.

Quanto à titularidade, a competência tributária pode ser dividida em cinco classificações: exclusiva ou privativa, comum, cumulativa, residual e extraordinária.

A competência *exclusiva* ou *privativa* refere-se ao poder exclusivo do ente político para instituir determinados tributos, de acordo com a Constituição Federal de 1988 (CF/88), como verifica-se nos seus artigos 153, 155 e 156, que definem impostos de competência exclusiva da União, dos Estados e dos municípios, respectivamente. Por outro lado, *comum* é a competência atribuída pela CF/88 a todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) desde que prestem os serviços tributados.

Competência *cumulativa* está definida no art. 147, da CF/88, atribuindo à União a competência tributária em Território Federal, para definir impostos estaduais e municipais (se o território não for dividido em municípios) e ao Distrito Federal (DF), em relação aos impostos municipais. Há situações que são residuais, pela criação de novos

10 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 115.

11 CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRE, Andréa de Toledo. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 17.

impostos não previstos na Carta Maior, e nesse caso, a competência é *residual* e exclusiva da União.

Por fim, a competência *extraordinária* é aquela que extrapola a regra, que é a competência ordinária. Essa acontece em caso de guerra ou em sua iminência, e significa que a União pode ultrapassar sua competência ordinária e “invadir” a competência dos outros entes políticos para criar impostos que seriam de sua competência, nos termos do art. 154, I, da CF/88. Ou seja, nessa modalidade a União pode criar impostos cuja competência ordinariamente pertence a outro ente político em situação de guerra ou na sua iminência.

A competência tributária tem princípios e características específicas que a determina. Primeiro, trata-se de uma faculdade de cada ente político a decisão de utilizar, ou não, o poder de tributar que lhe foi outorgado, devido ao princípio da facultatividade. Porém, o ente político que optar por não exercer esse poder de instituir e cobrar determinado imposto, será excluído dos repasses voluntários, conforme determina o art. 11, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000).

O princípio da incaducabilidade garante que, apesar de optar por não exercer determinado poder de tributar, ele nunca caduca. Assim, o ente político pode, a qualquer momento, legislar sobre a matéria que seja competente, mesmo nunca o tendo feito, tratando-se, portanto, de um direito imprescritível.

É também um poder irrenunciável; por isso nenhum ente tributante pode editar lei para renunciar à competência que lhe foi dada pela Constituição Federal, ainda que seja em favor de outro ente tributante. Inclusive, quanto a renunciar em favor de outro, há, ainda, o princípio da indelegabilidade, para garantir que um ente político não delegue sua competência para outro. Além disso, o fato de um ente público não exercer seu direito de tributar, não significa que outro possa fazê-lo em seu lugar.

Por fim, a competência tributária possui a característica da inalterabilidade, que determina que os termos estipulados na Constituição Federal são definitivos, não podendo ser ampliados ou alterados, nem mesmo pelo ente político detentor do poder de tributar.

Nesse sentido, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um imposto de competência dos Estados e do DF. E assim, pode-se afirmar que existem várias regulamentações de ICMS distintas, de acordo com a legislação de cada um dos entes políticos competentes. Ou seja, mesmo sendo um imposto de relevância nacional, em cada ente político haverá uma legislação específica para lidar com esse mesmo imposto, não

obstante haver uma lei complementar, a LC 87/1996, que estabelece normas gerais do ICMS para todos os Estados e DF. Aqui reside uma das primeiras dificuldades encontradas pelo contribuinte no momento de cumprir a obrigação tributária do pagamento de ICMS.

1.4 Limitações ao poder de tributar

A competência tributária estabelece direitos e poderes aos entes políticos em relação à criação de tributos, entretanto, não se tratam de direitos ilimitados. A Constituição Federal fixa diversos enquadramentos para assegurar o resguardo de seus valores, especialmente em relação aos direitos e garantias individuais, que formam um conjunto de normas e princípios, que correspondem às limitações ao poder de tributar.

Essas limitações estão presentes na Constituição Federal mais especificamente nos princípios e nas imunidades tributárias, mas também podem ser encontradas em normas próprias que determinam características exclusivas de cada tributo. Além disso, elas também abrem espaço para que a legislação infraconstitucional estabeleça normas que balizem o poder do legislador tributário. Ou seja, a limitação tributária não se resume apenas ao que define o texto constitucional.

Nesse quadro de disposições infraconstitucionais que complementam a disciplina constitucional, a posição de destaque é, sem dúvida, das leis complementares¹², onde, entre elas, está o próprio Código Tributário Nacional, que vincula todos os entes que possuem competência tributária.

Quanto às limitações constitucionais, os princípios e as imunidades tributárias são os maiores definidores delas, razão pela qual se seguem suas explanações.

1.4.1 Princípios Constitucionais do Sistema Tributário Brasileiro

Antes de enumerá-los e explicá-los brevemente cabe adentrar à definição de princípio em um sistema jurídico. Assim, princípios são o “conjunto de proposições diretoras, características, as quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado”¹³, como doutrina Ruy Barbosa Nogueira.

A Constituição Federal não traz um rol de princípios em matéria tributária.

12 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 131.

13 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 39.

Para identificá-los, é necessária uma seleção de artigos esparsos no conteúdo da Carta Maior.

Segundo Leandro Paulsen¹⁴:

Podemos arrolar os seguintes **princípios gerais de direito tributário**: princípios da **capacidade contributiva** (graduação dos tributos conforme as possibilidades de cada um, sem incorrer na tributação mínimo vital, de um lado, tampouco em confisco, de outro), da **capacidade de colaboração** (a instituição de deveres de colaboração ao contribuinte e a terceiros conforme esteja ao seu alcance), da **isonomia** (não estabelecimento de diferenças em matéria tributária sem razão suficiente embasada no critério da capacidade contributiva ou na efetiva e justificável utilização extrafiscal do tributo), da **segurança jurídica** (principalmente como garantia de certeza do direito servido pelas regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade) e da **praticabilidade da tributação**. (Grifo nosso).

1.4.1.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade não é exclusivo do direito tributário, uma vez que tem projeção sobre todos os domínios do Direito. Está definido na CF/88, em termos genéricos, em seu artigo 5º, inciso II, determinando que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Sua presença no rol dos dispositivos de direitos individuais denuncia sua importância como coluna basilar do ordenamento jurídico brasileiro em todas as searas. E isso garante que as atividades dos indivíduos da sociedade não encontrem outro óbice, senão aquele previsto em lei, ou seja, a cada indivíduo é facultado fazer tudo o que não houver proibição expressa em lei.

Nesse contexto geral, esse dispositivo também garante que o Estado não aja com arbitrariedade em relação aos comportamentos e atitudes sociais, prevenindo os indivíduos de surpresas e até tratamentos desiguais.

Ele, sozinho, já garantiria que nenhum cidadão fosse obrigado a pagar tributos sem lei criada por pessoa política competente que antes o defina e determine, ou seja, extrai-se dele, naturalmente, o princípio da legalidade tributária. No entanto, esse princípio ainda foi reforçado em âmbito tributário no art. 150, inciso I, também da CF/88, onde se lê:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.¹⁵

14 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*: Completo. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 71-72.

15 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco, garantindo a segurança das pessoas em relação à tributação, já que para criar um tributo não basta apenas nominá-lo em lei, mas estabelecer seus critérios de fato gerador, alíquota, base de cálculo, sujeitos ativo e passivo, ou seja, editar pormenorizadamente a norma jurídica tributária.

1.4.1.2 Princípio da capacidade contributiva

Decorre desse princípio que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza¹⁶.

Está previsto no art. 145, § 1º, da CF/88, onde se lê:

Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (Grifo nosso)¹⁷

Embora esteja postulado em relação aos impostos especificamente, trata-se de um princípio fundamental de tributação, aplicável a todas as espécies tributárias, mesmo que de formas diferentes, dadas as particularidades de cada espécie de tributo. É possível verificar a manifestação desse princípio em diversos institutos do sistema tributário, como na imunidade, na isenção, na seletividade e na progressividade¹⁸.

Para atendê-lo o Estado, por meio de autoridade legislativa competente, deve estabelecer parâmetros que identifiquem signos de riqueza para a partir daí estabelecer a condição financeira dos contribuintes a fim de diferenciá-los conforme sua capacidade contributiva.

Além disso, trata-se de um princípio que guarda relação íntima com os princípios da igualdade, do mínimo vital ou mínimo existencial e da proibição ao confisco¹⁹, na medida em que os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais, desigualmente, na

16 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 72.

17 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

18 Op. cit. p. 74.

19 GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F.. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* (Florianópolis), Florianópolis, n. 66, p. 213-234, Jul 2013.

proporção dessa diferença, além de estabelecer limites para a atividade estatal de modo a garantir condição de dignidade ao cidadão, inibindo, inclusive, tributação de caráter confiscatório.

Esse princípio evidencia-se na substituição tributária (ST), instituto foco dessa pesquisa, na medida em que vincula a obrigação tributária a um terceiro que tenha condições de cumprir tal obrigação, como será exposto mais adiante, fazendo o papel tanto de evitar a sonegação, quanto de facilitar a fiscalização do Fisco.

Outro modo pelo qual o princípio da capacidade contributiva se revela, é pela progressividade tributária, que é uma técnica de agravamento do ônus tributário, através da incidência de alíquotas variáveis, conforme aumenta a base de cálculo²⁰, ou seja, quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota. Essa técnica permite a possibilidade de oneração mais gravosa ao contribuinte que possui mais riqueza tributável. Exemplo de imposto obrigatoriamente progressivo é o Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF)

Por outro lado, há a ideia de regressividade dos impostos, que ocorre quando as suas alíquotas são fixadas sem a observância da essencialidade do produto, isto é, sem observância da seletividade²¹, que atribui tributação diferenciada em função da qualidade do objeto. Assim, sua maior característica é onerar de forma única contribuintes com capacidade contributiva diversa, consequentemente a carga tributária se torna mais pesada proporcionalmente para o contribuinte financeiramente menos favorecido. Trata-se de uma forma de tributação que não observa o princípio da capacidade contributiva e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um exemplo de imposto regressivo.

1.4.1.3 Princípio da capacidade colaborativa

É o princípio que pressupõe que o Estado exija das pessoas que colaborem com a tributação à vista da sua efetiva capacidade para agir²². A importância desse princípio reside na preocupação em assegurar o efetivo cumprimento e a fiscalização das arrecadações tributárias.

Essa colaboração justifica-se não somente pelo interesse do Estado, como

20 CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. *Direito Tributário: Teoria e prática*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 80.

21 CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRE, Andréa de Toledo. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 56.

22 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 77.

credor, ou do contribuinte, como agravado, mas também, e principalmente, pelo interesse jurídico da coletividade²³, na medida em que concerne a todos os cidadãos a transparência e fiscalização da arrecadação de tributos, uma vez que todos são beneficiários da aplicação destes. Além disso, cabe lembrar que a máquina estatal gera um custo que deve ser arcado independentemente da quantidade de pessoas que cumpriram ou não com suas obrigações tributárias. Portanto, quanto maior for a quantidade de sonegadores, maior será a transferência dessa diferença de arrecadação para aqueles que não sonegam tributos.

Trata-se de um princípio inferido do ordenamento jurídico tributário, tendo seu alicerce no dever fundamental de colaboração com a administração tributária, tendo diversos fundamentos constitucionais que o legitimam.

Essas obrigações de colaboração, em geral, aparecem como obrigações de fazer, suportar ou tolerar, ou seja, aquelas chamadas de obrigações acessórias, ou, nos termos do direito positivo, de obrigações formais ou instrumentais. Assim, é o princípio que valida constitucionalmente as obrigações acessórias.

Um paralelo pertinente seria entender que o princípio da capacidade colaborativa está para a instituição das obrigações acessórias, assim como o princípio da capacidade contributiva está para a instituição de tributos. Ambos conferem, cada qual para sua consequência jurídica, suporte, justificativa e medida²⁴.

No CTN, o princípio da capacidade colaborativa se manifesta nas mais diversas formas, desde a instituição de normas acessórias de fácil identificação, às responsabilidades dadas a terceiros, como os pais em relação aos tributos devidos por seus filhos menores, descrito no art. 134, I, do CTN, bem como diversas outras opções nos incisos seguintes, além daqueles descritos no art. 135, do CTN. O artigo 197 também determina a “obrigação de prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros” a um rol de pessoas físicas ou jurídicas.

Tem impacto fundamental na substituição tributária também, pois, na medida em que há responsabilização de um terceiro para o pagamento de tributo devido por outro, colocando-o como garantidor do crédito tributário, define-se claramente o papel de colaborador fundamental para o sucesso no cumprimento dos objetivos da ST.

23 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*: Completo. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 26.

24 Idem, p. 77.

1.4.1.4 Princípio da não-cumulatividade

Para entender a importância e até o conceito desse princípio, primeiro se faz necessária uma breve explanação acerca do que são impostos cumulativos (ou em cascata) e as consequências deles.

Impostos cumulativos, ou também chamados impostos em cascata, são aqueles que incidem sobre todas as etapas da produção, inclusive sobre o próprio imposto anteriormente pago. Percebe-se, portanto, que a tributação cumulativa penaliza processos de produção extensos, uma vez que o imposto incide sobre o valor integral do produto; quanto maior o número de operações envolvendo a produção, maior será a carga tributária.

Apesar disso, é possível conferir duas qualidades principais dessa forma de tributação: cumpre os objetivos fiscais, com enorme potencial de arrecadação, e são passíveis da ocorrência do que se denomina “anestesia fiscal”, que é a falta de “visibilidade” dos tributos, fazendo com que o consumidor final os suporte sem perceber a dimensão de tal ônus.

Por outro lado, os defeitos de tal estratégia de tributação superam todas as eventuais qualidades que possam ser apontadas. Tendo em vista que o Brasil optou por uma forma de organização de Estado que busca minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços, a utilização dos impostos em cascata tornaria todos os preços artificialmente mais onerosos, uma vez que estariam desvinculados da realidade de produção. Consequentemente, o custo de vida da população se tornaria mais oneroso, haveria o encarecimento do processo produtivo, dos produtos e, proporcionalmente a redução de investimentos empresariais. Não é à toa que todos os países desenvolvidos já aboliram a incidência da tributação cumulativa.

Assim, o princípio da não-cumulatividade foi introduzido no ordenamento constitucional brasileiro com a Emenda Constitucional nº 18/65, que sistematizou todo o sistema tributário nacional, trazendo profundas modificações ao sistema vigente. No que tange o princípio da não-cumulatividade, essa emenda determinou que o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias estariam sujeitos à regra de que o imposto já pago seria abatido em cada operação, nos termos da lei complementar.

No ordenamento atual, o princípio da não-cumulatividade encontra-se expresso nos artigos 153, § 3º, II, e 155, § 3º, II, ambos da CF/88, nesses termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

(...)

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;²⁵

O imposto do ICMS guarda relação íntima com o princípio da não-cumulatividade, que será tratada com o devido aprofundamento no Capítulo adequado deste estudo.

Trata-se de um princípio tão relevante no âmbito do imposto do ICMS que há doutrina²⁶ que o considera equivalente a uma cláusula pétrea, com base no art. 60, § 4º, inc. IV, da Constituição, já que ele traz a garantia para todos os cidadãos de que o ICMS não será cumulativo em todo o território nacional.

1.4.2 Imunidades tributárias

Ao mesmo tempo que define competências e direitos para tributar, a Constituição Federal deixa evidente que algumas situações, em contrapartida, não devem ser oneradas por algum tributo específico ou por qualquer tributo. Assim, ela exclui determinadas pessoas, situações ou objetos do poder de tributar, buscando, novamente, resguardar certos valores (a liberdade religiosa, o acesso à informação, entre outros).

Portanto, “a imunidade tributária é a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”²⁷.

As imunidades tributárias estão definidas no art. 150, VI, da CF/88, que contém cinco alíneas, e no seu art. 195, § 7º, também da CF/88, que assim dispõem:

25 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

26 AMORIM, João. *ICMS: Questões controvertidas*. Doutrina e Jurisprudência. Rio de Janeiro: Impetus, 2007. p. 9.

27 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 176.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Art. 195 . § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.²⁸

1.5 Obrigação tributária e os sujeitos ativo e passivo

Para explicar bem o que é e como funciona a modalidade da substituição tributária no Brasil se faz necessário, primeiro, a elucidação de um assunto mais amplo do Direito Tributário que engloba o tema em estudo. Por isso, preliminarmente será feita uma breve explanação acerca dos conceitos de obrigação tributária e dos sujeitos dessa obrigação.

Os entes políticos exercem sua competência para tributar atribuindo a determinadas situações o efeito de geradoras da obrigação de pagar determinado tributo, utilizando como instrumento para tanto a legislação. Também estabelecem outros deveres formais no interesse da administração tributária, como os de emitir nota fiscal. Além disso, fixam penalidades, principalmente multas, pelo descumprimento das obrigações.

O art. 113, do CTN, e seus parágrafos cuidam de definir tais obrigações como principais e acessórias, sendo as primeiras as de prestar dinheiro, seja a título de tributo ou de multa, enquanto as outras consistem em obrigações de fazer, deixar de fazer ou tolerar²⁹.

A obrigação tributária possui sujeitos ativo e passivo, explicitados nos artigos 119 e 121, do CTN. O sujeito ativo é “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O sujeito passivo, por outro lado, é “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou

28 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

29 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 194.

penalidade pecuniária”. Esse sujeito, nos termos dos incisos I e II do art. 121, do CTN, pode ser o contribuinte ou um terceiro responsável determinado por lei, que tenha vínculo com o fato gerador, como evidencia o art. 128, também do CTN. Leandro Paulsen ainda faz uma ressalva ao observar que o contribuinte e o responsável não são sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica. Enquanto o contribuinte tem sua obrigação baseada na própria relação contributiva pela ocorrência do fato gerador, o responsável, por sua vez, tem sua obrigação alicerçada sobre uma relação de colaboração com a Administração, para a facilitação da arrecadação e da fiscalização do Estado³⁰. Ou seja, apesar de ambos terem a obrigação pelo pagamento do mesmo tributo, os motivos, os fundamentos legais e as hipóteses de incidência são absolutamente diferentes.

Pois bem, dentre esses terceiros responsáveis, cuida-se de distingui-los em duas categorias: o responsável tributário e o substituto tributário.

Nesse sentido, responsável tributário tem sua obrigação de pagamento do tributo decorrente de responsabilidade em relação ao contribuinte, o que significa que sua obrigação se inicia com o inadimplemento do contribuinte.

O substituto tributário, de outro modo, tem obrigação direta de pagamento no lugar do contribuinte, tendo condições de exigir ou reter deste tal encargo em outro momento. Ou seja, trata-se de um terceiro definido por lei que operacionaliza o pagamento do tributo em lugar, em nome e com o dinheiro do contribuinte³¹. Observe que é sujeito passivo de obrigação tributária, mas em uma relação própria de substituição, jamais ocupando o lugar do contribuinte.

Como foi dito, a obrigação de terceiro não decorre do fato gerador, como a do contribuinte, mas de uma relação de colaboração com a Administração Pública no sentido de simplificar a arrecadação e a fiscalização de determinados tributos, evitando-se o inadimplemento e a sonegação tributária. Leandro Paulsen registra que, portanto, trata-se de uma responsabilização, ou substituição, por “concentração de sujeitos”³², onde um único sujeito, que tem relação com inúmeros outros, fica responsável pelo recolhimento de tributos destes.

Desse modo, realizada a elucidação inicial da substituição tributária, que será mais detalhada em Capítulo específico, podemos facilmente concluir que no regime de substituição

30 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*: Completo. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 207.

31 Idem, p. 211.

32 Idem, p. 211.

tributária engloba um substituto, que é o terceiro responsável pelo recolhimento da obrigação tributária, e os substituídos, que são os contribuintes, que realizam o fato gerador de cujo tributo foi antecipado.

2 O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Precedido pelo antigo imposto ICM, instituído pela Constituição de 1967, que onerava apenas a circulação de mercadorias, o imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, conhecido hoje como ICMS, também abrange a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, além da energia elétrica e dos combustíveis (derivados de petróleo ou não), tornando-se o imposto mais relevante do país em razão de seu impacto nas economias pública e privada.

É um imposto sobre o consumo e dados da OCDE, órgão internacional que promove políticas de desenvolvimento econômico e bem-estar social, revelam que o Brasil tem sua maior fonte de arrecadação tributária nos impostos sobre consumo, equivalendo a cerca de 65% do total, enquanto a tributação sobre a renda não chega a 20%³³.

A título de comparação, países desenvolvidos como os Estados Unidos e o Japão buscam manter a tributação sobre o consumo abaixo de 20% do total das contribuições, concentrando sua tributação na renda e no patrimônio, sendo esta uma forma considerada mais justa, já que na medida em que os impostos são cobrados em cada produto, não são diferenciados o cidadão que ganha R\$100 mil daquele que ganha um salário mínimo, ou seja, a oneração é proporcionalmente bem maior para quem ganha menos, situação denominada de regressividade dos impostos.

2.1 Conceito e características do ICMS

A competência para criar impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior” foi dada aos Estados e ao DF pela CF/88, em seu artigo 155, II³⁴.

Ou seja, cabe ao Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal exercer a competência para instituir e regulamentar o ICMS, determinando seus parâmetros específicos, como fato gerador, sujeitos ativo e passivo, sua base de cálculo e alíquota, obedecendo aos princípios e limitações constitucionais já elencados.

33 IBPT. Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumidor. *Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação*, Florianópolis, 2016. Disponível em : <<https://ibpt.com.br/noticia/2489/Na-contramao-do-mundo-Brasil-tributa-mais-o-consumo>>. Acesso em: 15 set. 2017.

34 FARIA, Luis Carlos Silva. *Da substituição tributária do ICMS: Ilegal imposição compulsória*. Curitiba: Juruá Editora, 2001. p. 95.

É importante ressaltar que a Constituição Federal não cria nenhum tributo, mas apenas define as competências para a criação destes, dando a cada ente político a faculdade de instituí-los ou não, dentro dos limites constitucionais. Portanto, a criação de cada tributo ocorre pela lei de cada ente político competente.

No caso do ICMS, verifica-se que a Constituição Federal optou por dar aos Estados e ao DF competência limitada, uma vez que ela própria estabeleceu alguns parâmetros iniciais, que evidentemente não podem ser ignorados. Também determinou que uma lei complementar deve dispor sobre esse imposto, que atualmente é a Lei Complementar (LC) 87, de 13 de setembro de 1996, amplamente conhecida como Lei Kandir. Desse modo, verifica-se que a legislação de cada ente político que regulamentar o ICMS em seu território deve observar tanto as regras matrizes impostas previamente pela Constituição Federal, quanto aquelas da LC 87/96.

Verifica-se ainda que, pelo seu conceito, o ICMS abarca pelo menos cinco impostos diferentes: a) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre operações relativas a combustíveis líquidos, gasosos e de energia elétrica; e, e) imposto sobre as atividades com minerais³⁵, todos reafirmados no art. 2º da LC 87/96, que dispõe exclusivamente sobre o ICMS.

À primeira vista, o uso da mesma terminologia e tratamento jurídico para tantos impostos distintos parece gerar confusões, entretanto, o entendimento é de que todos, na verdade, fazem parte do que se denomina tributação sobre o consumo.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com o qual o Brasil desenvolve processo de cooperação desde meados dos anos 90, conceitua os impostos sobre o consumo como “aqueles que se pagam no contexto da utilização de bens e serviços finais no país onde são consumidos”³⁶.

Alessandra Brandão Teixeira³⁷ explica que:

(...) O imposto sobre o consumo incide sobre as despesas efetuadas pelos consumidores, ou seja, essa espécie tributária deve incidir sobre aquele valor que não representa o custo do produtor na confecção daquele bem, mas sim sobre a quantia que representa o valor que o consumidor terá de assumir para usufruir de

35 FARIA, Luis Carlos Silva. *Da substituição tributária do ICMS: Ilegal imposição compulsória*. Curitiba: Juruá Editora, 2001. p. 95.

36 TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 63.

37 Idem, p. 64.

determinado bem ou serviço produzido por outrem.(...)

Cabe ressaltar, também, que antes de adquirir os contornos que possui atualmente, o ICMS passou por uma pequena alteração, causada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que introduziu alterações no seu campo de aplicação, como o estabelecimento de tratamento diferenciado para a microempresa e empresa de pequeno porte. Além disso, introduziu as imunidades previstas no art. 155, § 2º, X, “a” e “d”, desonerando do ICMS as operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como serviços prestados para destinatários no exterior, e as prestações de serviços de comunicação por radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Trata-se de um imposto de lançamento feito por homologação, conforme o art. 150 do CTN, que significa que o sujeito passivo tem o dever de se antecipar e efetuar o pagamento sem prévio exame ou cobrança do Fisco.

Fazendo um resumo das principais características do ICMS, temos que ele é um tributo sobre o consumo, não cumulativo (aspecto que será tratado de forma mais detalhada no item 2.3), indireto e pode ser seletivo de acordo com a essencialidade do produto (tributações mais gravosas para produtos considerados supérfluos).

2.2 Fato gerador, base de cálculo e alíquota do ICMS

Ataliba doutrina:

O vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força de lei, da ocorrência de um fato impositivo. A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.³⁸

O entendimento citado revela o conceito que gira em torno do nascimento da obrigação tributária, que, de forma resumida, pode-se dizer que é o momento em que ocorre no mundo fático a hipótese de incidência tributária.

O Direito, através da legislação, estabelece regras jurídicas de tributação sobre o plano fático. Enquanto não houver ocorrência de fato do que foi previsto como regra de

38 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 68 e 69.

tributação, esta não incide. Logo, o crédito tributário nasce da ocorrência, no plano fático, da hipótese previamente prevista em lei. É a subsunção, ou seja, o acontecimento de um fato configurar-se exatamente como previsão hipotética legal.

É o que se chama de fato imponible, que é aquele necessário para a imposição da legislação, mas que não o faz por si só, e sim mediante lei³⁹. Ou seja, sem lei que defina uma hipótese de incidência, ou fato imponible, determinado fato isolado não será considerado motivo de nascimento de obrigação tributária alguma.

Além disso, importante ressaltar que, para o direito tributário, a vontade das partes é irrelevante na produção de um negócio jurídico. Basta a prática do fato imponible para que a hipótese de incidência e, conseqüentemente, o crédito tributário se concretizem.

A hipótese de incidência é a descrição hipotética na lei de um fato cuja ocorrência concreta tem força para gerar uma obrigação tributária. Ela se apresenta sob diversos aspectos e é identificada por eles, segundo doutrinador Geraldo Ataliba. Esses aspectos não vêm sempre descritos de maneira explícita na lei como um rol, pelo contrário, aparecem, geralmente, esparsos na legislação, inclusive em diversas leis, ou, ainda, implícitos no sistema jurídico, fato que não prejudica o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência.⁴⁰ Eles não a originam, mas apenas a integram, conforme escreve Ataliba:

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. **Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.**⁴¹ (grifo nosso)

O aspecto pessoal é aquele que determina quem serão os sujeitos da obrigação tributária proveniente da hipótese de incidência a que ele se refere. Ele relaciona o núcleo da hipótese de incidência a duas pessoas, que figurarão os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária. Tem íntima relação com o aspecto material, pois não se pode considerar o objeto tributado sem a pessoa relacionada a ele.

O material é o que contém todos os dados de ordem objetiva que configuram o modelo a que ele se refere. É o aspecto que dá a consistência da hipótese de incidência, contendo a indicação da substância decisiva para sua configuração. Por isso, é o mais

39 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 71.

40 Idem, p. 76.

41 Idem, p. 78.

importante entre todos os aspectos do ponto de vista operativo do conceito de hipótese de incidência. É a imagem abstrata de um fato jurídico: patrimônio, renda, consumo de bens, produção, propriedade de imóveis, etc.

Já o aspecto temporal traz a indicação das circunstâncias de tempo, o momento em que se deve considerar consumado um fato imponible. É um dos aspectos que nem sempre está previsto de forma explícita pelo legislador, e pode ser identificado observando-se os princípios da irretroatividade e da anterioridade, além dos prazos de contagem de decadência e prescrição.

E o espacial refere-se à indicação das circunstâncias de lugar relevantes para a configuração ou não de um fato imponible. Muitas vezes também não vem expressa de forma clara na lei. Um fato é capaz de gerar uma obrigação quando ocorre dentro do âmbito de validade da lei, na área espacial abrangida pela competência do legislador tributário. Ou seja, é consequência prática do princípio da territorialidade da lei.

Por fim, a dimensão da hipótese de incidência é designada pela base de cálculo e alíquota, obrigatórias por exigência constitucional, e a primeira fornece critério para a determinação do quantum tributário do aspecto material⁴². É mensurável, redutível a uma expressão numérica de acordo com lei que definiu seus termos em cada hipótese. É o chamado aspecto quantitativo.

2.2.1 O fato gerador do ICMS

Fato gerador da obrigação tributária, também conhecido como hipótese de incidência, é a situação material descrita pelo legislador cuja ocorrência tem o condão de gerar a obrigação tributária, ou seja, é o próprio aspecto material da hipótese de incidência do ICMS. A obrigação tributária não nasce com a criação da lei que a descreve, mas com a ocorrência do fato gerador, este sim, definido pela lei. Deonísio Koch escreve que “em outros termos, o fato gerador é aquele fato descrito em lei, cuja ocorrência concreta faz nascer a relação jurídico-tributária, criando uma obrigação tributária com relação ao recolhimento do tributo”⁴³. O CTN não deixa margem para dúvidas ao definir fato gerador em seu artigo 114 como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Como exposto, o ICMS é um imposto amplo que abrange uma série de

42 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 108.

43 KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: Comentário à Lei Complementar 87/96 Atualizada*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006. p. 35.

situações bem distintas umas das outras, havendo diversas modalidades de seu fato gerador, um dos motivos de sua complexidade. Mas independente da situação, o fato gerador do ICMS é do tipo simples, por se aperfeiçoar com um fato isolado, e não um conjunto de fatos, e instantâneo, por se constituir de um fato momentâneo⁴⁴.

O primeiro e mais evidente fato gerador é realizar operações relativas à circulação de mercadorias, sendo que mercadoria é qualquer objeto que esteja sendo comercializado, destinado a venda. Lembrando que o mesmo objeto em um dado momento pode ter status de mercadoria e em outro, não, se estiver sendo apenas utilizado pelo consumidor final.

Quanto ao fato gerador, a forma como é entendido não é pacífica entre os doutrinadores, havendo duas vertentes de raciocínios: a) aquela que considera fato gerador como a circulação física das mercadorias, ou seja, simplesmente pelo fato de as mercadorias se deslocarem de um estabelecimento para o outro; e b) aquela que considera fato gerador como a circulação jurídica das mercadorias, quando, após realizado um negócio, a mercadoria passa a ser propriedade de outra pessoa. A LC nº 87/96 adota o critério misto, e, em seu artigo 12, admite tanto a circulação física, quanto a jurídica, estipulando as hipóteses para tanto.

Entretanto, essas duas vertentes não abrangem todas as possibilidades de incidência do ICMS. Também há a circulação econômica, que acontece quando uma mesma empresa, tendo várias unidades de produção, efetua todo o processo de fabricação da mercadoria, desde a matéria-prima até a venda ao consumidor final. Nesse caso evidentemente não há nenhuma circulação jurídica do objeto, já que ele permanece do início ao fim do processo pertencendo à mesma pessoa. Também não há circulação física, uma vez que, ainda que o objeto passe por outro estabelecimento para alguma etapa industrial, essa circulação não configurou uma venda, uma vez que permanece em estabelecimento de mesmo proprietário.

No entanto, claramente houve valorização do objeto, etapa a etapa, e isso sim, conforme parte da doutrina, configura fato gerador fazendo incidir o imposto do ICMS, já que ocorre a remessa de matéria-prima que será incorporada a um novo produto, diferente de uma simples transferência de mercadoria, em que sua composição não sofre nenhuma alteração. Assim, conclui-se que a circulação econômica está intimamente vinculada ao processo produtivo da mercadoria e a agregação de valores a ela.

44 KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: Comentário à Lei Complementar 87/96 Atualizada*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006. p. 42.

E ainda, não é preciso que a relação seja onerosa para que incida o imposto do ICMS. A doação de uma mercadoria constitui fato gerador, assim como a indenização, a permuta ou brinde com mercadorias⁴⁵. O comodato, no entanto, não gera incidência do imposto por ser um empréstimo gratuito de coisas fungíveis, não configurando operação mercantil.

Também ocorre fato gerador no autoconsumo das empresas que produzem a mercadoria. Tendo em vista que o ICMS onera as diversas etapas de circulação da mercadoria, com destino ao consumidor final, e não depende da troca de titularidade da propriedade dela, entende-se que, ao consumir produto que a própria empresa produziu, está se concretizando o objetivo principal, de direcionar a um consumidor final, ainda que este seja ela própria, caracterizando, assim, fato gerador para incidência do imposto.

Este naturalmente que não é um entendimento pacífico entre doutrinadores, jurisprudência e fisco, havendo aqueles que não admitem essa situação como fato gerador. O mesmo acontece com os bens de fabricação própria transferidos para o ativo imobilizado, sendo esta, uma circulação econômica.

Em relação a entrada de mercadoria do exterior, se a importação ocorre com vistas à comercialização do objeto, a hipótese de incidência justifica-se pelos mesmos motivos que a realização de operações de circulação de mercadorias.

Entretanto, existe também a hipótese de importação destinada ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento, que também incide imposto de ICMS. Nesse caso, o objeto importado não se enquadraria mais no conceito de mercadoria e a situação fática fugiria da hipótese de incidência já explicitada. Assim, entende-se que há uma nova hipótese de incidência nesse caso, que seria realizar a entrada de bens destinados ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento⁴⁶.

Outro fato gerador é o de prestar serviços de transporte (intermunicipal ou interestadual) e de comunicação, sendo serviço a “atividade humana de prestar utilidade a outrem, tenha esta atividade por conteúdo o esforço físico ou intelectual, tenha por finalidade o resultado, ou seja, um fim em si mesma”⁴⁷.

Entretanto, percebe-se que o imposto não onera o serviço, o transporte ou a

45 KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: Comentário à Lei Complementar 87/96 Atualizada*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006. p. 56.

46 CORDEIRO NETO, Guilherme. *ICMS: Base de cálculo à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá Editora, 2001 p. 139.

47 Idem, p. 143.

comunicação, mas a ação de alguém em relação a eles, a ação de prestar esses serviços. Além disso, o imposto não incide sobre aqueles serviços que se revelam no conceito dado pela legislação trabalhista, mas apenas aquele que, no plano jurídico, é uma atividade prestada por alguém em proveito de outrem, em caráter contratual sujeito às normas cíveis e comerciais.

O ICMS incide sobre o serviço cujo conteúdo seja o transporte, não sobre o ato físico do transporte, simplesmente. O critério do profissionalismo do prestador de serviço de transporte é fundamental para a definição e identificação da hipótese de incidência do ICMS. O contrato de transporte consiste em um acordo onde uma pessoa, o transportador, que realize tal atividade com habitualidade e profissionalismo, se obrigando, mediante uma remuneração, a entregar em outro lugar uma coisa que lhe foi posta aos cuidados⁴⁸. Esse contrato deve ser bilateral, consensual, oneroso e comutativo.

Quanto à comunicação, mais uma vez, o imposto incide sobre a prestação do serviço de comunicação, não sobre ela em si. O serviço de prestação de comunicação é realizado por aquele que fornece a infraestrutura para que a comunicação seja possível, efetuando a instalação de equipamentos e sistemas para tanto, ou seja, aquele que dá as condições materiais para que a comunicação se estabeleça.

Também incide ICMS sobre a prestação de serviço iniciada o exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, nos termos da CF/88. Quanto a isso, Guilherme Cordeiro Neto coloca que:

De plano é necessário dizer que o imposto não incide sobre o serviço prestado no exterior, mas sim, em razão da prestação de serviços efetuada no exterior. Também é de dizer que não é todo ou qualquer serviço, senão apenas aqueles que se inserem na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal: serviços de transporte e de comunicação.⁴⁹

2.2.2 A base de cálculo do ICMS

A base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência tributária, é o elemento financeiro do fato gerador, é a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o valor de quanto deverá ser pago a título de determinado tributo. Em outras palavras, é o aspecto quantitativo do ICMS. Sua determinação adequada é essencial para o cumprimento dos princípios da capacidade contributiva e da não-cumulatividade.

48 CORDEIRO NETO, Guilherme. *ICMS: Base de cálculo à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá Editora, 2001 p. 148.

49 Idem, p. 155.

Ela possui duas funções principais, a quantificadora e a estruturante⁵⁰. A primeira é a mais clara e evidencia-se no momento em que a base de cálculo é conjugada com a alíquota para chegar ao valor da obrigação tributária, sendo, portanto, um dos elementos matemáticos utilizados para definir o valor da dívida tributária. A segunda função consiste na estruturação que a base de cálculo dá à regra jurídico-tributária, conferindo fator determinante para a identificação da natureza jurídica do tributo.

Com a combinação de dois elementos, hipótese de incidência do tributo e sua base de cálculo, é possível averiguar qual espécie de imposto ou taxa está sob análise. Isso porque a base de cálculo guarda íntima congruência com a hipótese de incidência, chegando a formar com ela, uma correlação lógica, não podendo dela se dissociar por força constitucional. Do mesmo modo, o legislador infraconstitucional também não pode acrescentar grandezas alheias à natureza jurídica de cada tributo. Nesse sentido, doutrina Carrazza:

Melhor esclarecendo, se o tributo é sobre renda, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida da renda (“v.g.”, a renda líquida); se o tributo é sobre a propriedade, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta uma medida de propriedade (“v.g.”, o valor venal da propriedade); se o tributo é sobre serviços, sua base de cálculo deverá, necessariamente, levar em conta a medida dos serviços (“v.g.”, o valor dos serviços prestados), e assim por diante.⁵¹

Sendo assim, a base de cálculo do ICMS deve ser, necessariamente, uma medida ou da operação mercantil, ou da prestação de serviço de transporte interestadual, ou da prestação de serviço de comunicação. Qualquer grandeza diferente dessas configurará descaracterização do tributo e, conseqüentemente, uma inconstitucionalidade.

A base de cálculo é o valor da operação de circulação do bem ou da prestação de serviços, incluindo encargos de pagamentos a prazo, valor de eventuais seguros, juros, frete, se houver, e quaisquer outras importâncias pagas. Essa estipulação está presente nos arts. 13 a 18, da Lei Kandir.

Amorim doutrina:

Em síntese, a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser a importância da operação mercantil ou da prestação dos serviços enumerados na CF/88, que deve corresponder ao valor decorrente da saída da mercadoria ou o preço do serviço prestado, conforme, aliás, consta da legislação ordinária de todos os Estados-

50 CORDEIRO NETO, Guilherme. *ICMS: Base de cálculo à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá Editora, 2001 p. 103 a 106.

51 CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 162.

membros e do Distrito Federal.⁵²

Portanto, a base de cálculo é o valor total da operação onerosa ou o preço corrente da mercadoria ou do serviço, se a operação for não onerosa.

Entretanto, pela leitura atenta do art. 13, § 1º, I, da LC 87/96, revela-se que a lei complementar estabeleceu que a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação mercantil ou da prestação do serviço somado ao do próprio tributo, ou seja, sua base de cálculo inclui o valor do ICMS já pago, por isso denominado de “imposto por dentro”, extrapolando os limites constitucionais⁵³, e configurando um caso típico de *bis in idem*.

Verifica-se assim claramente que o legislador incluiu na base de cálculo do imposto o valor dele próprio, fator que nada tem a ver com a natureza jurídica ou o expectro do imposto, porém defendido pelo STF em acórdão proferido no RE 582.461/SP, julgado no dia 18 de agosto de 2011, como se lê:

1. Recurso extraordinário. Repercussão geral.
2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária.
- 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes.** A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos.
4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira

52 AMORIM, João. *ICMS: Questões controvertidas: Doutrina e Jurisprudência*. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.p. 13.

53 CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 169.

característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.⁵⁴ (Grifo nosso)

2.2.3 A alíquota do ICMS

Dispõe a CF/88:

CF/88. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;⁵⁵

E a Resolução 22/89 do Senado estabelece:

Resolução 22/89. Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, **nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.**

Parágrafo único. **Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:**

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas **operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.**⁵⁶ (Grifo nosso)

Alíquota é o percentual definido em lei, que se aplica sobre a base de cálculo para definir o imposto a pagar⁵⁷. Em relação à alíquota do ICMS, foi estabelecida pelo Senado Federal por meio de resolução, nos termos da Resolução nº 22, de 1989, em obediência ao art. 155, § 2º, IV, da CF/88 ou pela própria CF/88, conforme seu art. 155, § 2º, VII, com o chamado “diferencial de alíquotas” sobre operações interestaduais para determinar como será

54 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 582461-SP*. Relator: Min. Gilmar Mendes, ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=158&dataPublicacaoDj=18/08/2011&incidente=2606882&codCapitulo=5&numMateria=116&codMateria=1>>. Acesso em: 06 dez. 2017.

55 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

56 BRASIL. *Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm>. Acesso em: 15 set. 2017.

57 CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 17.

realizado o compartilhamento da arrecadação do imposto entre os entes políticos que dele fazem jus naquela operação tributária. Seu objetivo principal é equilibrar a distribuição de arrecadação do imposto ICMS entre entes políticos que são predominantemente produtores ou consumidores, de modo que a receita não permaneça concentrada nos primeiros.

Como é possível verificar, a alíquota praticada em operações interestaduais é de 12% (doze por cento), e aquelas realizadas nas regiões Sul e Sudeste destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, ou seja, das regiões mais industrializadas para as que têm menos força nesse sentido, terão alíquota de 7% (sete por cento).

Isto é, o diferencial de alíquota tem a função primordial de impedir a fuga de capital dos Estados menos desenvolvidos industrialmente para aqueles mais desenvolvidos em termos de produção de mercadorias, que já são economicamente mais fortes.

O diferencial de alíquota pressupõe uma diferença de alíquota entre a interestadual e a interna. Dessa forma, se ocorrer uma operação interestadual em que a alíquota interna seja igual ou menor que a interestadual, não há valor a recolher.⁵⁸

Trata-se de um sistema que só se refere a operações interestaduais com destino a um único contribuinte do ICMS, devendo ser este o consumidor final. Caso contrário, aplica-se a alíquota interna, que é maior.⁵⁹

A CF/88, em seu art. 155, § 2º, V, institui nas alíneas “a” e “b” que o Senado Federal pode estabelecer alíquotas mínimas e máximas para as operações internas, no entanto, essa competência ainda não foi exercida, ficando a cargo dos próprios Estados estabelecer suas alíquotas por meio de lei estadual sem limitações externas além daquelas estabelecidas pela Constituição Federal atual.

A alíquota interna do ICMS é de: 18% (dezoito por cento) para AM, AP, BA, DF, MA, MG, PB, PE, PR, RN, RS, SP, SE, TO; 20% (vinte por cento) para o RJ; e de 17% (dezessete por cento) nos demais Estados.

Ainda, o art. 155, § 2º, VI, da CF/88, dispõe:

art. 155 (...), § 2º (...):

VI - **salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal**, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às

58 KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: Comentário à Lei Complementar 87/96 Atualizada*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006. p. 87.

59 Idem, p. 86.

previstas para as operações interestaduais;⁶⁰ (Grifo nosso).

Ou seja, os Estados não podem fixar alíquota interna menor que aquela estabelecida para operações interestaduais, de 12% (doze por cento), por lei estadual. Abre-se exceção a essa regra, no entanto, caso seja firmado um convênio entre Estados nesse sentido.

2.3 O ICMS e o princípio da não-cumulatividade

O imposto do ICMS, presente na CF/88, difere do ICM, previsto nas Constituições Brasileiras de 1967 e 1969, não apenas pela inclusão de várias outras situações de oneração (consequentemente, de fatos geradores), mas também pela flexibilização do princípio da não-cumulatividade em relação às hipóteses de isenção e não-incidência trazidas também pela Carta Maior atual.

Vale lembrar que o imposto sobre consumo pode ser classificado como monofásico, se deve ser pago uma única vez, no início ou no final da cadeia de consumo, ou plurifásico, se seu pagamento ocorre em várias etapas dessa cadeia.

O ICMS, em regra, é plurifásico, uma vez que incide sobre todas as etapas do setor produtivo, e, para obedecer ao princípio da não-cumulatividade, em cada um desses novos pagamentos é efetuada a compensação do valor cobrado nas operações anteriores realizadas naquele ou em outro Estado. Assim, busca-se garantir certa neutralidade do imposto e o afastamento do “efeito cascata”.

Essa forma de compensação não se confunde com a cobrança de impostos pelo método do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Enquanto a primeira tributa o valor total da operação de circulação de mercadorias e subtrai o montante pago na fase anterior; a forma do IVA onera apenas o valor que o contribuinte agrega ao produto ou serviço. Apesar disso, ambas têm resultado final idêntico, como será demonstrado a seguir, conforme as lições de Kiyoshi Harada:

- I – Na modalidade de tributação não cumulativa por compensação temos o seguinte:
- a) na primeira etapa de circulação, do produtor ao atacadista: mercadoria no valor de R\$ 100,00 à alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 18,00;
 - b) na segunda etapa, do atacadista para varejista: mercadoria no valor de R\$ 120,00 a alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 21,60. Imposto a pagar = valor do “b”

60 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

menos o valor do “a” = R\$ 21,60 – R\$ 18,00 = R\$ 3,60, que é o valor do imposto a recolher;

c) na terceira etapa, do varejista para o consumidor final: mercadoria no valor de R\$ 150,00 à alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 27,00. Imposto a pagar = valor do “c” menos o valor do “b” = R\$ 27,00 – R\$ 21,60 = R\$ 5,40 que é o imposto a recolher.

Total do imposto pago até o final do ciclo econômico = R\$ 18,00 + R\$ 3,60 + R\$ 5,40 = R\$ 27,00.

II – Na modalidade de tributação pelo Valor Agregado

a) na primeira etapa de circulação, do produtor ao atacadista: mercadoria no valor de R\$ 100,00 à alíquota de 18% resulta no imposto de R\$ 18,00 a ser recolhido;

b) na segunda etapa de circulação, do atacadista para varejista: mercadoria no valor de R\$ 120,00 incidindo a alíquota de 18% sobre o valor acrescido de R\$ 20,00 resulta no imposto de R\$ 3,60 a ser recolhido;

c) na terceira etapa de circulação, do varejista para o consumidor final: mercadoria no valor de R\$ 150,00 incidindo o imposto sobre o valor acrescido de R\$ 30,00 à alíquota de 18% resulta no imposto no valor de R\$ 5,40 a ser recolhido.

Total do imposto pago até o final do ciclo econômico = R\$ 18,00 + R\$ 3,60 + R\$ 5,40 = R\$ 27,00.⁶¹

Verifica-se, portanto, que, de fato, o resultado aritmético entre as duas formas é igual, entretanto o confronto entre elas mostra que o IVA pode ser mais vantajoso na prática do que o sistema de compensação utilizado pelo ICMS. Primeiro, porque o IVA permite a repartição do encargo tributário desde a produção sem deixar de ser uma tributação neutra, uma vez que trata com isonomia todos os produtos ou serviços independente do tamanho do ciclo de circulação e onera exclusivamente o valor acrescido em cada etapa, e não o valor inteiro subtraindo-se o da etapa anterior.

Em segundo lugar, esse sistema dá menos margem à evasão fiscal, já que, ao criar uma certa interdependência entre os contribuintes, gera maior interesse por parte deles próprios de efetuar as escrituras de forma correta de cada operação comercial realizada.

Além disso, a legislação referente ao IVA é simples e transparente, o que facilita a fiscalização e arrecadação, enquanto a utilizada atualmente pelo ICMS de compensação é complexa, de difícil compreensão, e, muitas vezes, não consegue atingir o objetivo da neutralidade do imposto, causando distorções na economia.

Como já foi exposto, o princípio da não-cumulatividade comporta exceções definidas pela própria CF/88, em seu art. 155, § 2º, II, “a” e “b”: a isenção e a não incidência, que, na prática, têm efeito sobre o imposto do ICMS no que tange ao crédito do imposto.

O crédito do imposto do ICMS é possível em função do sistema de compensação que é utilizado para calcular o pagamento do imposto a fim de evitar o “efeito

61 HARADA, Kiyoshi. ICMS: *Doutrina e prática*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 36.

cascata”, como já foi dito.

Quando é feito esse cálculo de compensação entre a etapa anterior e a presente o resultado pode ser positivo ou negativo. Sendo positivo, este será o valor devido referente ao imposto do ICMS. Se for negativo, por outro lado, esse será o valor do crédito do imposto devido ao contribuinte, que será descontado no período seguinte.

Assim, entende-se que o crédito do imposto tem natureza financeira, não física, já que o confronto realizado para seu cálculo é feito imposto sobre imposto, e não base sobre base.

Pois bem, as exceções ao princípio da não cumulatividade têm seus principais efeitos sobre esse crédito do imposto em virtude do disposto nas alíneas “a” e “b” do inciso II, do § 2º, do art. 155, da CF/88, que determinam:

Art. 155 (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.⁶² (Grifo nosso)

Assim, como não implicará crédito para compensação com montante de operações anteriores ou seguintes, e acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores, se a isenção ou a não incidência ocorrer em uma operação no meio da cadeia de circulação, não haverá benefício algum para o contribuinte, pelo contrário.

Note: se uma dessas exceções ao princípio da não-cumulatividade ocorre no meio da cadeia de circulação, o próximo contribuinte da cadeia, que não for beneficiado por isenção ou por não incidência, perderá o direito à compensação do montante que já foi pago nas etapas anteriores e o crédito de todas elas não se concretizará em função, exclusivamente, deste não ter sido destacado na nota fiscal anterior, devido à regra definida pela Constituição Federal.

Há exceção a essa conclusão no caso de operações que destinem mercadoria para o exterior, ou sobre serviços prestados a destinatários no exterior em virtude do art. 155, § 2º, II, “a” e “b” c/c art. 155, X, “a”, ambos da CF/88, onde se lê:

62 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

- a) **não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;**
- b) **acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;**

X - não incidirá:

- a) **sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;**⁶³ (Grifo nosso)

2.4 Os convênios do CONFAZ e o ICMS

Sabe-se que cada ente federativo possui competência constitucional determinada para instituir tributos, e, do mesmo modo, têm a faculdade de conceder benefícios e incentivos fiscais. Quanto a isso, a Emenda Constitucional 3/93 acrescentou à CF/88 o § 6º ao seu art. 150, que determina:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, **só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas** ou o correspondente tributo ou contribuição, **sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.**⁶⁴ (Grifo nosso).

O motivo da requisição de lei específica para tanto é pela contenção de artifícios legislativos oportunistas, que não raras vezes incluíam benefícios e favores fiscais em meio a leis tributárias de assunto completamente alheio a esse tema e, por isso, acabavam passando despercebidos tanto pela sociedade, quanto pelo poder legislativo. Por isso, a concessão de benefícios fiscais deve ser feita exclusivamente por lei específica que determine as condições e requisitos para tanto.

A parte final do dispositivo, no entanto, ao dispor “sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, 'g'”, refere-se à concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS. Portanto, nesse caso, exige-se não apenas lei específica, mas lei complementar para que o

63 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

64 Idem.

incentivo fiscal seja válido constitucionalmente, e isso ocorre por meio da deliberação dos Estados e do DF no Conselho Nacional de Política Fazendária, o CONFAZ, culminando com a celebração de convênios.

O fundamento constitucional do art. 155, § 2º, XII, alínea “g”, determina que cabe à lei complementar regular a forma serão concedidos e revogados, pelos Estados e pelo Distrito Federal, mediante deliberação, benefícios fiscais, incentivos e isenções. A lei que cumpre esse papel atualmente é a LC nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Ou seja, qualquer benefício fiscal deve ser concedido ou revogado pelos Estados e pelo Distrito Federal exclusivamente através de convênio. Outras matérias também podem ser tratadas por esse instrumento, mas observe que, nesses casos, trata-se de uma faculdade.

Em função do art. 11, da LC nº 24/75, os entes da federação aprovaram o Convênio nº 8, de 15 de abril de 1975, instituindo o regimento do colegiado, denominado de CONFAZ. Assim, o CONFAZ é um órgão deliberativo composto por representantes dos Estados e do DF com o objetivo específico de conceder e revogar incentivos, isenções e benefícios fiscais relativos apenas ao ICMS através de convênios.

Trata-se de instrumento celebrado entre dois ou mais Estados, a União, o Distrito Federal e/ou os Municípios para a concessão ou revogação de incentivos e benefícios fiscais relacionados ao ICMS, devendo, posteriormente, ser ratificado pela Assembleia Legislativa de todos os celebrantes para ter validade.

Além disso, existe a hipótese de ratificação tácita dos convênios, caso o ente da federação não se manifeste sobre tal no prazo de 15 (quinze) dias, como estipula o art. 4º, da LC 24/75 e reafirma o § 2º do mesmo dispositivo legal.

Para terem força de lei, os convênios devem ser ratificados pelo poder legislativo de cada um dos Estados e do DF que participarem do acordo ou deliberação, uma vez que é feito por atos do poder executivo, que não possui competência para criar leis. Uma vez homologados, os convênios são incorporados pelo ordenamento jurídico do DF pela forma de decreto editado pelo poder executivo local.

Caso não fosse ratificado pela Assembléia Legislativa de um dos entes celebrantes, não produziria efeitos em nenhum deles, pela ausência da unanimidade requisitada na LC 24/75, que regulamenta os convênios.

É válido lembrar que podem existir convênios com efeitos e procedimentos diferentes. Primeiro, existem os convênios que tratam de benefícios fiscais, isenções e

incentivos tributários. Estes são realizados especificamente entre os Estados e o Distrito Federal e precisam ser ratificados em cada um e todos os que participarem dele.

Por outro lado, também existem os convênios que atuam como normas complementares. Sua celebração pode incluir a União e os Municípios e sua temática pode abranger quaisquer assuntos de interesse comum entre os entes políticos participantes dele⁶⁵.

Os Convênios internos são arranjos administrativos subordinados à lei⁶⁶. Em matéria de ICMS, os convênios têm como principal função normatizar os acordos de todos os Estados e do Distrito Federal para a instituição e revogação de benefícios e incentivos fiscais⁶⁷.

O convênio a que se refere este tópico é aquele descrito no primeiro tipo, que é o mais relevante para o presente estudo, ou seja, concessão e revogação de benefícios fiscais.

Apesar de a concessão de benefícios unilaterais de ICMS ser proibida há mais de três décadas, muitos governantes ainda prometem condições mais favoráveis de cobrança e pagamento de ICMS para atrair empresas e indústrias para sua localidade, descumprindo preceito constitucional claro.

Essa matéria já foi enfrentada pelo STF e está pacificada no sentido de afastar todas as leis estaduais que violem preceito constitucional sobre esse tema decidindo caso a caso todos esses conflitos. Em consequência disso, foi criada a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) nº 69/12, que prevê que qualquer benefício ou incentivo concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no CONFAZ é inconstitucional. Tudo isso com o objetivo de evitar a “guerra fiscal” entre os Estados.

Finalmente, em 7 de agosto de 2017, foi publicada a Lcp nº 160, que dispõe sobre o convênio e permite aos Estados e ao DF deliberar sobre a remissão dos créditos tributários dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da CF/88 e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, buscando encerrar os conflitos fiscais entre os Estados e o DF.

Para verificar se um produto está sujeito à substituição tributária deve-se lançar o olhar exatamente para o convênio vigente naquele Estado determinado ou no Distrito Federal. Antigamente, cada Estado publicava um protocolo com os produtos sujeitos à

65 KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: Comentário à Lei Complementar 87/96 Atualizada*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006. p. 18.

66 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 981.

67 Op. cit., p. 17.

substituição tributária. Entretanto, não raras vezes eram praticadas pautas em que eram incluídas, por exemplo, cervejas, refrigerantes, água, isotônicos, combustíveis, e, ao final, acrescentava-se “e outros”, o que, na prática, fazia com que qualquer produto fosse sujeito à substituição arbitrariamente.

Existem Estados que adicionam outros produtos em suas pautas à revelia, por não estarem incluídos no convênio, gerando uma nova obrigação quando da inclusão do produto na nota fiscal que não seria necessária se o Estado seguisse a regra.

Em relação ao tema da ST, o CONFAZ passou a publicar uma tabela com produtos sujeitos a ela e um novo código, chamado Código Especificador de Substituição Tributária (CEST), cujo objetivo é estabelecer uniformização e identificação de mercadorias e bens passíveis de sujeição à ST e de antecipação do recolhimento do ICMS, com encerramento de tributação relativas a operações subsequentes, e sua regulamentação se dá a partir do Convênio ICMS nº 92/15. A obrigatoriedade do uso da indicação CEST foi definida pelo Convênio nº 90/16, para 1º de julho de 2017.

Importante observar que o fato de o produto estar publicado na tabela CEST do convênio não significa automaticamente que ele esteja sujeito a ST. Para isso, o produto deve constar, também, na tabela CEST no protocolo de cada Estado. Entretanto, isso também não é uma regra absoluta.

Posteriormente, o Convênio 93/15 trouxe, em sua cláusula nona, dispositivo que determina que o disposto nele também é válido para as empresas optantes pelo Simples Nacional, ou seja, elas também deveriam realizar o recolhimento de alíquotas do ICMS sobre bens ou serviços destinados a consumidor final localizado em outro Estado.

Esse dispositivo foi objeto da ADI nº 5464, no STF, interposta pelo Conselho Federal da OAB, que argumentou que, pelos termos da LC 123/06, as empresas optantes pelo Simples são sujeitas a uma alíquota única sobre a receita bruta mensal e que essa nova regra colocaria em risco a competitividade e até a sobrevivência no mercado delas.

O ministro relator, Dias Toffoli, concedeu em fevereiro de 2016, medida cautelar para suspender a eficácia desse dispositivo por entender, de fato, que essa mudança no sistema configura verdadeira ameaça à sobrevivência das pequenas empresas optantes pelo Simples, já que a esmagadora maioria delas não está preparada para tanto, nem tem condições financeiras de se adaptar, observando os gastos já obtidos pelas grandes empresas a fim de enquadrar-se às novas regras. O Convênio 93/15 já foi alterado, entretanto o julgamento da

ADI 5464 ainda está pendente.

Porém, na sequência, em abril de 2017, o Convênio nº 52 trouxe redação idêntica à cláusula nona do Convênio 93/15 em sua cláusula terceira, ou seja, mais uma vez trazendo a vigor um dispositivo impugnado em sede de ADI, com liminar já concedida, colocando em risco, mais uma vez, as pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional.

A manifestação relevante mais atual ocorreu com o Convênio do CONFAZ nº 60, de 23 de maio de 2017, que alterou os termos do § 1º, da cláusula sexta, do Convênio nº 92/15, bem como do inciso II, da cláusula trigésima sexta, do Convênio nº 52/17, que estipulam as datas de início da obrigatoriedade de menção do número do CEST de cada operação, ainda que não esteja sujeita ao regime de ST nos seguintes termos:

Convênio nº 92/15. Cláusula sexta: Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeito, relativamente:

I - ao § 1º da cláusula terceira, a partir de:

- a) 1º de julho de 2017, para a indústria e o importador;
- b) 1º de outubro de 2017, para o atacadista;
- c) 1º de abril de 2018, para os demais segmentos econômicos.⁶⁸

Percebe-se, portanto, a importância cada vez maior do uso da tabela, que começou a ter aplicação obrigatória gradativamente entre os setores econômicos ainda neste ano.

2.5 O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

Dispõe a CF/88:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12

⁶⁸ BRASIL. *Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015*. Disponível em:

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092_15>. Acesso em: 15 set. 2017

e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.⁶⁹

Observa-se do dispositivo citado que a CF/88 prevê um tratamento diferenciado e favorecido, que deve ser estabelecido e regulamentado por lei complementar, no caso, a LC 123, de 14 de dezembro de 2006, para as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) em seu art. 146, III, alínea “d”, incluído pela EC 42/03, sugerindo, inclusive o estabelecimento de regimes especiais ou simplificados para alguns impostos.

Ainda, no mesmo dispositivo, art. 146, em seu parágrafo único, a CF/88 estabelece que o regime único deverá observar as seguintes características: a) será opcional para o contribuinte; b) poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; c) o recolhimento do regime será unificado e centralizado, com a imediata distribuição da parcela dos recursos aos respectivos entes federados, sendo vedada qualquer retenção ou condicionamento; e, d) a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas, com a adoção do cadastro nacional único de contribuintes.

O Simples Nacional, apelidado de Supersimples, portanto, é um regime tributário diferenciado, regido pela LC 123, de 2006, aplicável às MEs e EPPs. O Microempreendedor Individual (MEI) é modalidade de microempresa, criada pela LC 128, de 2008, e conforme o art. 18-E, § 3º, da LC 123/06, todos os benefícios dessa lei também estendem-se aos MEIs, sempre que lhe forem mais favoráveis, nos termos do art. 18-E, § 2º.

Em um cenário de diversas desvantagens do sistema tributário para as MEs e EPPs, segundo a literatura econômica, é importante entender quais foram as principais delas que motivaram a criação do Simples Nacional: a) a correção de falhas do mercado, e b) a redução ou eliminação das desvantagens inerentes de ser pequeno, como a regressividade tributária⁷⁰.

As MEs e EPPs geram externalidades positivas e estimulam o crescimento da economia, e a falha do mercado consiste no fato de os investidores, no momento de decidirem que empresa financiar, não levam em consideração esse fator e, buscando segurança para seu capital em empresas grandes e com histórico, investem menos nas MEs e EPPs do que o socialmente desejável.

Além disso, uma das dificuldades para o crescimento dessas empresas é a

69 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

70 PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. *Nova econ.*, Belo Horizonte, v. 24, n. 3, p. 541-554, Dez. 2014.

restrição na concessão de crédito para expansão do negócio. Por uma série de fatores, desde uma assimetria de informações entre o gestor da empresa e o banco, até a limitação de bens a serem postos em garantia, as MEs e EPPs enfrentam dificuldades desconhecidas pelas grandes empresas para tomar empréstimos.

Assim, a fim de minimizar essa ineficiência, e na medida que o Estado tem o poder de intervir na economia através de legislação, busca-se dar tratamento diferenciado às MEs e EPPs.

Também chamado de Regime Simplificado e Unificado de Recolhimento de Tributos para MEs e EPPs, o Simples Nacional constitui uma opção de regime tributário por uma forma diferenciada, simplificada, de efetivação de obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas, permitindo a apuração e recolhimento destes em valor único com base na receita bruta⁷¹ das empresas optantes, ao invés do recolhimento de cada tributo, um a um. Aqui verifica-se uma de suas características marcantes: o fato de ser um regime facultativo.

Diante desse cenário, verifica-se a existência de duas opções para esse tratamento diferenciado. A primeira seria a redução de carga tributária, e a segunda, a simplificação nos controles tributários. A segunda foi melhor recepcionada no Brasil, podendo-se atribuir dois motivos⁷² para tal fato:

O primeiro é pela redução de gastos administrativos, uma vez que há controles mais simples e menos declarações. Caso fossem apenas reduzidas as alíquotas, estaria-se efetuando a troca de um problema por outro, não cessando a ineficiência da máquina econômica.

A segunda razão é o fato de a redução de tributação especificamente para algumas empresas acarretaria em maior complexidade do sistema tributário brasileiro, que já não é simples, criando a oportunidade da evasão fiscal e desmotivando a formalização de empresas e o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

As MEs e EPPs se erguem com créditos mais caros em virtude da falta de garantias, ao se estabelecer enfrenta diversas questões de financiamento, juros e aproveitamentos fiscais que as grandes empresas não encaram e, ainda assim, competem com elas no mercado. Portanto, percebe-se que as dificuldades se sobrepõem.

Esses e outros motivos justificam a criação de um sistema diferenciado e

71 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*: Completo. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 449.

72 PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. *Nova econ.*, Belo Horizonte, v. 24, n. 3, p. 541-554, Dez. 2014.

simplificado para essas empresas, que exercem papel essencial na economia, tanto na geração de empregos, quanto no aprimoramento de produtos.

Assim, estão inclusos no documento único do Simples Nacional não apenas impostos federais, como PIS/Pasep, COFINS, IPI, CSLL, IRPJ e a contribuição previdenciária da empresa, mas também impostos estaduais como o ICMS e o municipal, ISS, totalizando os oito tributos que podem ser recolhidos em um único cálculo e guia por esse regime.

As espécies de ST aplicadas ao ICMS estavam vedadas ao regime de pagamento do Simples Nacional, não estando incluídas, portanto, no rol dos oito tributos citados. No entanto a publicação da Lcp nº 147, de 7 de agosto de 2014, acrescentou a alínea “a” ao art. 13, § 1º, XI, da LC nº 123/06, incorporando ao regime do Simples as operações de ICMS atingidas pela ST, sendo este um rol taxativo.

Em janeiro de 2015 a Lcp 147/14 foi alvo da ADI nº 5216 por haver dúvida acerca de sua afronta ao pacto federativo e cerceamento da autonomia e da discricionariedade dos Estados e do DF na formação da política tributária fiscal. O processo até hoje aguarda julgamento.

O rol de tributos incluídos ou não no regime do Simples Nacional está presente no art. 13, da LC 123/06. O recolhimento de tributos na forma do Simples não exclui a incidência de outros que não estejam inclusos no dispositivo citado.

A opção por esse regime exclui a possibilidade de obter benefícios específicos de cada tributo. Nesse sentido, STJ, em julgamento do Resp 1.497.591, entendeu que

Ao usufruir das benesses instituídas às empresas optantes pelo SIMPLES, tal sistemática de arrecadação já institui forma de benefício que fiscal que determina pagamento único e que, consequentemente, exclui qualquer outra vantagem estabelecida às demais empresas (...).⁷³

O enquadramento das pessoas jurídicas como ME ou EPP depende da sua receita bruta anual, cujos valores foram estipulados pela LC 123/06 em seu art. 3º, sendo considerada ME a empresa que tiver receita bruta anual de até R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e EPP, de R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) a R\$4.800.000,00

73 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de divergência em Recurso Especial *EREsp 1.497.591-PE*. Relator: Min. Humberto Martins, dez. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=42544032&num_registro=201402984818&data=20141215&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 15 set. 2017.

(quatro milhões e oitocentos mil reais). Entretanto, o art. 13-A, dessa mesma lei, estipula que, para efeitos de recolhimento de ICMS e ISS, este último valor é limitado a R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Quanto ao empresário individual, a LC 123/06, considera, em seu art. 18, § 1º, aquele que tenha receita bruta de até R\$81.000,00 (oitenta e um mil reais).

É interessante perceber que o valor máximo do que seria considerado receita bruta para classificação como EPP originalmente era de R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). A alteração para R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), bem como a inclusão do art. 13-A, foram provenientes da LC 155/16, e passaram a ter vigência apenas em 1º de janeiro de 2018. Desse modo, fica clara a intenção do legislador de não ver os impostos estaduais (ICMS) e municipais (ISS) englobados pela alteração no valor máximo da receita bruta das EPPs.

Paulsen pontua sobre essa questão que:

(...), embora refira tais valores como receita bruta, conceitua esta como o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações de conta alheia, restringindo-a, pois, à noção de faturamento.⁷⁴

Além disso, o § 14 do art. 3º, da LC 123/06, estipula que as receitas interna e externa serão consideradas separadamente quando da classificação como ME ou EPP, ou seja, a empresa pode ter receitas internas conforme os limites estipulados pelo art. 3º, assim como, em separado, receitas externas igualmente obedientes a esse dispositivo. Consequentemente, a alíquota devida também é considerada à parte em relação à movimentação interna e externa, nos termos do § 15 do mesmo dispositivo legal.

O cálculo do valor devido pelas empresas optantes pelo Simples Nacional é estabelecido conforme o art. 18, da LC 123/06, que determina que seu valor depende de dois fatores: a receita bruta, já tratada no art. 3º para estabelecer a classificação de ME e EPP, e o tipo de atividade, se comércio, indústria, serviços e locação de bens imóveis ou serviços, que definirão a base de cálculo e a alíquota, respectivamente.

A competência para fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessórias é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, ainda, se tratar-se de serviços incluídos na competência

74 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 450.

tributária municipal, a competência fiscalizatória também caberá ao respectivo município, como define o art. 33, da LC 123/06.

Paulsen⁷⁵ destaca a importância desse compartilhamento da fiscalização, uma vez que permite a assistência mútua dos entes federativos, e a troca de informações entre eles, facilitando o planejamento e execução dos procedimentos fiscais.

Todo o sistema do Simples Nacional funciona eletronicamente, por isso, a opção por esse regime implica a aceitação de sistema de comunicação eletrônica (art. 16, § 1º-A, LC 123/06), denominado Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), que, entre suas diversas funções, efetua o cálculo dos tributos devidos mensalmente, possibilita a declaração de tal valor e, ainda, a impressão do documento de arrecadação (DAS). Seu acesso pode ser efetivado através de código de acesso ou de certificado digital.

Caso o contribuinte aufera receitas sujeitas à ST ou decorrentes de exportação, que, como foi dito, são contabilizadas à parte, estas deverão ser informadas de forma destacada no PGDAS-D, de modo que ele as desconsidere da base de cálculo dos impostos sujeitos a elas.

Entretanto, é importante observar que eles continuam influenciando na base de cálculo dos demais impostos abrangidos pelo Simples Nacional. Além delas, também deverão ser destacadas aquelas receitas provenientes de tributação concentrada em uma única etapa, bem como as de antecipação tributária com encerramento de tributação, em relação ao ICMS.

Alguns estados, como Santa Catarina, por exemplo, possuem uma condição especial para compradores que estejam enquadrados no Simples Nacional. Quando a indústria é situada em Santa Catarina, seja lucro real, presumido ou por Simples Nacional, vende para optante do Simples que também esteja situada em Santa Catarina, o percentual do MVA (Margem de Valor Agregado) deve ser reduzido em 30%. Portanto, por exemplo, se o MVA for de 39%, então esta cairá para 11,7%.

Apesar de promover diversas vantagens para as empresas enquadradas no Simples Nacional, verifica-se que muitas MEs e EPPs que possuem os requisitos para aderirem ao regime preferem não fazê-lo em virtude da questão da apropriação e transferência de créditos tributários, permanecendo no regime de lucro presumido encarado por todas as outras empresas.

75 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 452.

Quanto ao aproveitamento de crédito, o art. 23, da LC 123/06, é claro no sentido de que as empresas optantes pelo Simples Nacional não farão jus ao uso ou transferência dele, vejamos:

Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional **não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.**

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.⁷⁶

⁷⁶ BRASIL. *Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 15 set 2017.

3 A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Criada para atender aos princípios da racionalização e da efetividade da tributação, a substituição tributária (ST) é o instituto que dá maior praticabilidade à tributação⁷⁷, uma vez que é mais oportuno e conveniente para o Fisco concentrar a arrecadação em quantidade menor de sujeitos passivos. Assim, o principal objetivo desse instituto é facilitar a cobrança e a fiscalização do pagamento de tributos plurifásicos, que seria inviável sem a opção da ST pela quantidade de contribuintes e de etapas na cadeia, como no caso do ICMS.

A entrada do instituto da ST no Brasil se deu com a Lei 4.505/64⁷⁸, que regulamentava o antigo Imposto do Selo, e dispunha em seu artigo 4º⁷⁹:

Art. 4º. Serão contribuintes do imposto:

I – originariamente, os que praticam o ato tributário;

II – como substitutivo, os cartórios, em relação aos atos lavrados em suas notas.
(grifo nosso)

Posteriormente, essa lei foi revogada e a ST voltou a fazer parte do sistema tributário brasileiro já no CTN em seu art. 58, § 2º, II, que atribuía “condição de responsável” a outra pessoa que não aquela que havia causado o fato gerador. Esse dispositivo ainda sofreu alteração pelo Ato Complementar 34/67, porém mantendo a característica de definir terceiro como responsável tributário, até que foi definitivamente revogado pelo Decreto-lei 406, de 1968.

Posteriormente, a LC nº 44/83 acrescentou parágrafos aos artigos 2º, 3º e 6º do Decreto-lei nº 406/68, trazendo novamente disposições sobre a ST para frente. Na sequência, o Convênio 66/88 incluiu em seu texto praticamente os mesmos dispositivos trazidos anos antes na LC 44/83.

E a Emenda Constitucional nº 3/93, ao introduzir o § 7º ao art. 150, da CF/88, deu à ST status constitucional. No entanto, a possibilidade efetiva de aplicação desse instituto passou a existir com a promulgação da LC 87/96, conhecida como Lei Kandir, que trata da ST em seus arts. 5º ao 10, e no art. 6º autoriza expressamente a aplicação do sistema de ST no ICMS.

77 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*: Completo. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 161.

78 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição tributária no ICMS*. São Paulo: Quartir Latin, 2004. p. 39.

79 BRASIL. *Lei 4.505, de 30 de novembro de 1964*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4505.htm>. Acesso em: 15 set. 2017.

Assim, chegamos ao que se entende atualmente por ST, que encontra base legislativa na CF/88 em seu artigo 150, § 7º – incluído pela EC 3/93 –, bem como no CTN, em seu artigo 128, dispositivos nos quais se lê:

Art. 150 . § 7º . A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.⁸⁰ (Grifo nosso).

Art. 128 . Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.⁸¹ (Grifo nosso).

3.1 Aspectos conceituais da substituição tributária

A ST ocorre todas as vezes que o legislador escolher um terceiro indivíduo para figurar como sujeito passivo da relação jurídico-tributária, substituindo aquele sujeito que causou o fato gerador.

Como foi dito, quando a responsabilidade tributária é alterada por força de lei há a transferência total ou parcial da obrigação de pagar o tributo para outra pessoa. Ela resulta da necessidade de garantir ao Fisco o recolhimento do tributo, que se torna demasiadamente difícil com as inúmeras operações com cadeias de contribuintes. Essa responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária pode ser direta ou indireta.

A responsabilidade direta refere-se ao sujeito passivo determinado em lei que promoveu a ocorrência do fato gerador. A indireta, por outro lado, pode trazer a característica de responsável ou de substituto.

A grande diferença entre responsável e substituto é que no caso do responsável a obrigação tributária nasce contra uma pessoa (o sujeito passivo direto), mas transfere-se para outra pessoa (o responsável) em virtude de algum fato posterior previsto em lei. Enquanto isso, no caso do substituto a obrigação tributária já nasce, por força de lei, contra uma pessoa diferente daquela entendida como sujeito passivo direto, que é o substituto tributário.

Assim, pode-se afirmar, segundo Paulsen:

80 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

81 BRASIL. Código Tributário Nacional. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 set. 2017.

O legislador pode estabelecer a substituição tributária nas hipóteses em que **terceiro, em razão de suas particulares relações com o contribuinte**, tenha a possibilidade de colaborar com o Fisco, **verificando a ocorrência do fato gerador praticado pelo contribuinte e procedendo ao cálculo e recolhimento do tributo com recursos obtidos do contribuinte**, mediante exigência ou retenção.⁸² (Grifo nosso).

Nesse conceito é importante observar dois pontos com atenção especial. Perceba que o substituto é o terceiro que a lei obriga a apurar o montante devido pela ocorrência do fato gerador e efetuar seu pagamento “em lugar” do contribuinte, entretanto, não afasta a responsabilidade tributária do próprio contribuinte, na medida em que determina que os recursos para tanto sejam alçados dele próprio, por exigência ou retenção por parte do terceiro substituto⁸³.

Assim, resumindo, o substituto é aquele responsável por efetuar o recolhimento ou retenção do tributo das operações subsequentes, nas próprias operações ou quaisquer outras operações acessórias. O substituído, por outro lado, é aquele que recebe a mercadoria já com o imposto recolhido ou retido pelo contribuinte substituto, sendo dispensado do pagamento deste, uma vez que é vedada a bitributação do mesmo imposto sobre o mesmo fato gerador.

Lais Vieira Cardoso⁸⁴ conceitua que

A definição, portanto, mais adequada para a figura da substituição tributária é aquela que **situa o sujeito passivo, o substituto, como sendo um obrigado, em virtude de lei, no lugar do devedor principal, o substituído, cabendo ao primeiro direito de regresso em relação ao segundo**. (Grifo nosso).

A doutrina majoritária classifica os casos de ST em substituição para frente e substituição para trás. Existem dois critérios adotados para proceder a essa classificação: o primeiro observa a posição do responsável na cadeia econômica, e o segundo, o momento da retenção em relação à ocorrência do fato gerador⁸⁵.

A ST para frente, que é a mais comum e é o objeto de estudo dessa pesquisa, é bastante questionada quanto à sua constitucionalidade, pois o pagamento da obrigação é antecipado em relação ao fato gerador, que ocorrerá à frente, ou seja, ela diz respeito a operações futuras que presume-se que irão se concretizar.

82 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 161.

83 Idem, p. 162.

84 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição tributária no ICMS*. São Paulo: Quartir Latin, 2004. p. 30.

85 Op. cit., p. 162.

Essa condição impõe que o legislador presuma a base de cálculo provável, bem como assegure restituição preferencial aos contribuintes da quantia que foi retida pelo substituto caso o fato gerador não venha a ocorrer, conforme os termos do artigo 150, § 7º, da CF/88.

Já na ST para trás, o pagamento do tributo é postergado em relação à ocorrência do fato gerador, dizendo respeito, portanto, a operações que já ocorreram, por isso, tendo forte relação com o diferimento, ou adiamento.

A professora Lais Vieira Cardoso ressalva que, embora alguns doutrinadores classifiquem a ST como uma espécie do gênero “responsáveis”, é imprescindível que se perceba que o instituto em estudo prevê a substituição total do sujeito titular da capacidade contributiva, ou seja, coloca-se um terceiro no lugar daquele, de modo que o Fisco cobrará o valor do tributo diretamente do substituto, ficando o substituído excluído da relação tributária, cabendo ao primeiro direito de regresso em face do segundo. Assim, seu estudo a faz acreditar que a denominação “contribuinte substituto” seja mais adequada do que “responsável substituto”⁸⁶.

Uma das diferenças mais marcantes entre a ST e as outras espécies de responsabilização tributária reside no fato de que a substituição exclui o substituído, enquanto a responsabilidade não exclui o devedor principal da relação jurídico-tributária.

Em resumo, a ST pode ser definida como a determinação da responsabilidade pelo recolhimento de uma obrigação tributária a terceiro que não praticou o fato gerador, mas está, de alguma forma, ligado a ele.

3.2 A restituição de tributo na substituição tributária brasileira

Percebe-se que o dispositivo constitucional da ST traz, em seu final, não apenas a possibilidade, mas a garantia de restituição da quantia paga caso o fato gerador presumido não venha a ocorrer, nesses termos:

Art. 150 . § 7º. (...), assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.⁸⁷

86 CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição tributária no ICMS*. São Paulo: Quartir Latin, 2004. p. 33.

87 BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017

A interpretação desse trecho do dispositivo gerou ambiguidades durante muitos anos, tanto entre doutrinadores, quanto na jurisprudência. Indaga-se: o contribuinte tem direito à restituição do imposto apenas na hipótese de não haver a venda/saída da mercadoria ou também faz jus à parte do imposto pago a maior, tendo sido o valor da venda/saída menor que a base presumida pelo Fisco quando da cobrança do tributo?

A LC 86/97 também admite a restituição em relação a um imposto pago a maior para um Estado ou para o Distrito Federal em seu art. 10 e parágrafos 1º e 2º. A competência para a restituição não cria conflito entre os entes políticos, sendo certo que ela concerne a aquele que auferiu arrecadação maior do que deveria, sendo devida ao substituído.

Pois bem, a questão foi enfrentada a primeira vez pelo STF no julgamento da ADI 1851/AL, de 1998, cujo relator era o ministro Ilmar Galvão, proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC), que, como é possível ver na ementa a seguir, impugnava a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97, que determinava não ser cabível a restituição do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da ST, se realizasse com valor inferior ou superior àquele estabelecido como fato gerador presumido, bem como outros dispositivos que traziam condições para a fruição de um benefício sobre a base de cálculo.

Ementa

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE . ICMS . REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA . **CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS Nº 013/97, DE 21.03.97**, E PARÁGRAFOS 6º E 7º DO ARTIGO 498 DO DECRETO Nº 35245/91, COM A REDAÇÃO DO ARTIGO 1º DO DECRETO Nº 37406 /98, DO ESTADO DE ALAGOAS . PRETENDIDA AFRONTA AO PARÁGRAFO 7º DO ARTIGO 150 DA CONSTITUIÇÃO. REGULAMENTO ESTADUAL QUE ESTARIA, AINDA, EM CHOQUE COM OS PRINCÍPIOS DO DIREITO DE PETIÇÃO E DO LIVRE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Plausibilidade da alegação de ofensa, pelo primeiro dispositivo impugnado, à norma do parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal, o mesmo efeito não se verificando relativamente aos dispositivos do Regulamento alagoano, que se limitaram a instituir benefício fiscal condicionado, que o STF não pode transformar em incondicionado, como pretendido pelo Autor, sob pena de agir indevidamente como legislador positivo. (...) ⁸⁸

Apenas em 2002 o ministro relator Ilmar Galvão julgou o mérito dessa ação, onde se lê:

Mérito

⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *ADI 1.851-AL*. Relator: Min. Ilmar Galvão, set. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347298>>. Acesso em: 15 set. 2017.

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor superior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. **A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final.** A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. **A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final.** Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.⁸⁹ (Grifo nosso)

Inicialmente, prevaleceu no STF, quando do julgamento dessa ação, o entendimento de que o fato gerador presumido é definitivo, não provisório, e, portanto, a restituição tributária apenas seria devida quando o fato gerador não ocorresse, ou seja, quando a mercadoria não fosse vendida.

O direito à restituição, portanto, não se estendia aos casos em que o fato gerador ocorresse a menor que o presumido pelo Fisco quando do pagamento do imposto em sede de ST para frente, declarando, portanto, constitucional o referido dispositivo.

No entanto, após praticamente 15 anos, quando do enfrentamento das questões impugnadas no RE 593849, julgado, em 2016, com repercussão geral reconhecida, o STF alterou seu entendimento sobre a restituição do ICMS no regime de ST.

O Tribunal entendeu que o contribuinte tem direito à restituição do ICMS

89 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *ADI 1.851-AL*. Relator: Min. Ilmar Galvão, mai. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 15 set. 2017.

recolhido antes da ocorrência do fato gerador sob valor presumido diverso daquele que foi efetivamente praticado, alterando sua própria jurisprudência.

O ministro relator, Ricardo Lewandowski, em seu voto argumentou:

Com efeito, a impossibilidade de restituição do valor cobrado a maior, por força da incidência do regime de substituição tributária para frente, não se sustenta quando submetida a uma exegese mais abrangente, que leva em conta os princípios gerais do direito, dentre os quais se encontra a regra que estabelece ser lícito ou exigível o menos, quando o texto autoriza o mais.

(...)

Assim, ao autorizar o mais, isto é, a devolução imediata e preferencial da quantia paga, caso não se verifique o fato gerador presumido, o texto constitucional, à toda a evidência, autorizou o menos, ou seja, a restituição do valor indevidamente pago a maior.

(...)

A interpretação que desautoriza a devolução nesses termos, ademais, também nega vigência ao princípio que veda o enriquecimento sem causa e àquele que garante a repetição do indébito, os quais constituem balizas fundamentais do Direito.

(...)

A proibição de restituição do imposto pago a maior igualmente não se coaduna com os princípios constitucionais de natureza tributária aplicáveis à espécie. Em outras palavras, se o ICMS recolhido pelo contribuinte substituto apenas se torna efetivamente devido com a ocorrência do fato gerador, a inoccorrência, total ou parcial deste, impõe que se faça a devida adequação da regra ao fato, sob pena de **afronta aos princípios da moralidade, da legalidade e do não-confisco.**⁹⁰ (Grifo nosso)

Tendo sido este o voto vencedor, foi fixada a seguinte tese, para efeitos de julgamento dos processos sobrestados aguardando pela resolução dessa repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”.

Essa decisão sofreu modulação de seus efeitos, sendo válida apenas para novos casos a partir deste julgamento e para aqueles que já tinham processo com esse conteúdo em tramitação.

É importante citar, também, que após a publicação dessa decisão, outros dois processos que estavam pendentes de julgamento no STF acerca desse mesmo tema também foram conclusos: as ADIs 2875 e 2777, onde eram questionadas a legislação dos Estados de Pernambuco e São Paulo, que já previam a possibilidade de restituição do ICMS recolhido

90 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 593849-MG*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, out. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE593849LEWANDOWSKIICMS.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2017.

antecipadamente caso o fato gerador ocorresse diferente daquele previsto pelo Fisco. Ambas foram declaradas constitucionais, seguindo o mesmo entendimento da tese da repercussão geral, sendo este o entendimento atual da jurisprudência.

Em relação às formas de restituição, suas regras gerais no contexto do ICMS-ST estão estabelecidas nas Cláusulas Terceira e Quarta do Convênio ICMS 81/93.

Primeiramente, o ressarcimento do imposto retido na operação interestadual anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal exclusiva para esse fim em nome do estabelecimento que tenha retido originalmente o imposto. Essa nota fiscal deverá ser visada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição se localiza o contribuinte, e o valor do imposto retido poderá ser deduzido do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que será ressarcido, podendo os Estados e o Distrito Federal estabelecer forma diversa. Essas regras valem tanto para a hipótese de ressarcimento por quebra de cadeia, quanto para a de desfazimento do negócio jurídico, conforme dispõe a Cláusula Quarta.

No Distrito Federal, a restituição ao contribuinte substituído é assegurada no artigo 15 do RICMS/DF, Regulamento do ICMS do Distrito Federal, da seguinte maneira:

Art. 15. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição, na forma da legislação processual aplicável, e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível no processo administrativo de restituição, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno do crédito lançado, também devidamente atualizado e com os acréscimos legais cabíveis.

§ 3º Para efeitos deste artigo, o fato gerador presumido realiza-se na entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do substituído ou em outro por ele indicado.⁹¹

3.3 A substituição tributária no contexto do ICMS

O regime da ST alcança todas as etapas da cadeia produtiva, desde a industrialização, fabricação ou importação até a última venda realizada para o consumidor final, entretanto é importante afirmar que a operação efetivamente pretendida quando se trata da substituição no contexto do pagamento do imposto de ICMS, denominada ICMS-ST, é a

91 BRASIL. *Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997*. Disponível em <[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=;)>. Acesso em: 15 set. 2017.

venda ao consumidor final, sendo este o substituído da obrigação tributária.

No âmbito do ICMS, a ST tem sua legislação básica presente, além da Constituição Federal, no Convênio ICMS 81/93 e nos dispositivos 5º ao 10 da LC nº 87/96, onde se conclui que ela pode ser interna ou “externa”, em relação aos Estados, uma vez que o art. 6º da LC 87/96 postula que, sendo interna, basta lei do Estado competente para instituí-la, e, no caso de interestadual, deve haver acordo entre os Estados interessados, feito por meio de Protocolo ou Convênio, conforme o art. 9º, da mesma lei.

O art. 8º dessa mesma lei é de suma importância, por trazer as regras da base de cálculo do ICMS para fins de substituição, especialmente os §§ 2º e 3º, de onde se extrai que se trata de mercadoria ou serviço cujo valor único ou máximo seja estabelecido por órgão público competente, esse será o valor considerado para a base de cálculo, por outro lado, se houver valor de venda sugerido pelo fabricante ou importador, então este último será o valor considerado para a base de cálculo do ICMS.

Não havendo a presença desses parâmetros, o valor da base de cálculo será fixado em legislação pelo Estado competente com base em margens de valor agregado (MVA). Entretanto, apesar de a fixação de MVAs dever ser método excepcional, a realidade demonstra que é o mais praticado nas situações de ICMS-ST.

Além disso, ainda no mesmo dispositivo legal, o § 5º, do art. 8º, dispõe sobre a forma de pagamento do ICMS-ST em caso de operações interestaduais promovidas pelo próprio substituto. Nessa hipótese, o legislador estabeleceu que o valor devido corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para operações internas sobre o respectivo valor do imposto devido pela operação do próprio substituto. Isso porque, como o ICMS-ST engloba todas as operações da cadeia mercantil, como já foi dito, consequentemente já terá incluído a operação realizada pelo substituto tributário. Assim, para evitar a bitributação, deve-se substrair do ICMS-ST o ICMS próprio⁹².

Em relação ao contribuinte substituído, este não poderá se apropriar de créditos de ICMS, uma vez que, ao adquirir mercadorias com o ICMS-ST já retido, embora pareça que o valor do imposto retido seja um custo de aquisição, na realidade, trata-se de uma despesa antecipada⁹³.

O Convênio ICMS 81/93 determina as hipóteses de não aplicação do ICMS-ST em sua Cláusula Quinta, que exclui a) operações que destinem mercadorias a sujeito passivo

92 BERGAMINI, Adolpho. *ICMS*. 2ª ed. São Paulo: FISCOSoft, 2013. Vol. 1. p. 617.

93 Idem, p. 621.

por substituição da mesma mercadoria e b) transferências para outro estabelecimento (exceto varejista) do sujeito passivo por substituição, onde, nesse caso, o recolhimento do imposto deverá ser efetuado pelo estabelecimento que promover a saída do produto a empresa diversa.

O motivo da primeira hipótese de não aplicação reside no fato de que essas operações não são efetivamente de compra e venda, mas atos que antecedem a venda. Nesse caso, a legislação permite que esse procedimento seja realizado com qualquer valor como base de cálculo, desde que não seja inferior ao custo. Assim, caso o ICMS-ST fosse exigido nessa etapa, seu valor seria muito menor que o efetivamente devido, uma vez que seria considerado um valor irreal, bem abaixo do valor da mercadoria.

Em relação à segunda hipótese, a justificativa reside no simples fato de o adquirente das mercadorias também ser substituto em relações de ICMS-ST sobre as mercadorias comercializadas por ele. Dessa forma, se não fosse tomada essa providência, deveriam ser realizados dois controles de estoques distintos por parte da segunda empresa; um de mercadorias adquiridas cujo ICMS-ST já foi recolhido, e outro, de mercadorias onde ainda incidirá o imposto quando da sua comercialização, o que geraria dificuldades tanto para o contribuinte, quanto para a fiscalização, para verificar a regularidade do cumprimento das obrigações com o Fisco.

O Distrito Federal, especificamente, listou outra hipótese de não aplicação do regime de ST em seu artigo 336-A do RICMS/DF:

Art. 336-A. Os regimes de substituição tributária ou de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, **não se aplicam às operações com mercadorias ou bens relacionados no Caderno V do Anexo IV, se fabricados em escala industrial não relevante em cada segmento** nos termos do §8º do art. 13 da Lei Complementar 123/06, de 14 de dezembro de 2006, observadas as condições estabelecidas nesta Seção.

§ 1º O disposto no caput estende-se a todas operações subsequentes à fabricação das mercadorias ou bens em escala não relevante até o consumidor final.

§ 2º A mercadoria ou bem a que se refere o caput será considerado fabricado em escala industrial não relevante quando produzido por contribuinte que atender, cumulativamente, as seguintes condições:

I - ser optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006;

II - auferir, nos últimos 12 meses, receita bruta igual ou inferior a R\$ 180.000,00;

III - possuir estabelecimento único.

§ 3º O bem ou mercadoria de que trata o caput deixa de ser considerado como fabricado em escala não relevante na hipótese de o contribuinte não atender qualquer das condições previstas no § 2º.

§ 4º Na hipótese prevista no § 3º, as operações com a mercadoria ou bem ficam sujeitas aos regimes de que trata o caput a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao da ocorrência.⁹⁴ (Grifo nosso)

3.4 A substituição tributária no Simples Nacional

Atualmente, existem cerca de 12,4 milhões de empresas cadastradas no sistema do Simples Nacional⁹⁵, destas, 5 milhões são Microempreendedores Individuais (MEI), com recolhimento diferenciado, pagamento de alíquota única, não sujeitos à ST, até entrar em vigor o Convênio ICMS nº 52/17, de julho.

Desde que passou a valer, a ST vem trazendo inúmeras modificações na estrutura de arrecadação dos impostos federais, estaduais e municipais, uma vez que a responsabilidade de recolher o ICMS é de toda a cadeia de comercialização. Percebe-se claramente que, com a entrada do Simples, a partir de 2007, o mecanismo de ST dos Estados passou a ser mais agressivo, no sentido de aumentar os níveis de arrecadação, porque quem estava no Simples não estava sujeito à ST. Então foram criados alguns artifícios para incluir alguns produtos de modo que quem estivesse no Simples devesse recolher pela ST.

A grande questão é que as empresas optantes pelo Simples Nacional não têm direito ao crédito tributário; então há o recolhimento da cadeia e o repasse integral para o Estado. Isso acontece porque o Simples já é considerado um benefício fiscal, e assim qualquer outro benefício dificilmente atingiria aqueles que estão inclusos no regime do Simples. Via de regra, para pleitear outro benefício a empresa deve se desenquadrar do Simples.

Um dos problemas da ST no Simples Nacional é que a primeira não é majorada em relação ao tamanho do empreendimento, mas sim, em relação ao segmento do negócio. Ocorre que grande parte das micro e pequenas empresas brasileiras estão no regime do Simples Nacional.

94 BRASIL. *Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997*. Disponível em <[http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=;)>. Acesso em: 15 set. 2017.

95 RECEITA FEDERAL: *Portal Simples Nacional. Estatísticas*. Quantidade de optantes Simples Nacional (inclusive SIMEI). Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arrecadacao/estatisticasarrecadacao.aspx>>. Acesso em: 15 set. 2017.

CONCLUSÃO

Com a função principal de realizar um estudo e análise sobre a técnica de tributação da substituição tributária (ST) no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a pesquisa teve início pelo sistema tributário brasileiro como um todo, a fim de buscar a identificação da origem do sistema e de suas regras basilares, uma vez que o tema abordado está totalmente inserido nesse contexto.

Transcorrer por um breve histórico do sistema tributário se revelou importante não só para identificar as mudanças que ele enfrentou com o tempo, mas também os motivos de hoje estar vigente esse sistema como foi descrito, com determinadas leis, que refletem tanto as transformações necessárias com o decorrer das décadas, quanto o Estado e sociedade atuais.

A demonstração dos princípios constitucionais tributários mais relevantes do ponto de vista da abordagem foco da pesquisa demonstrou ser imprescindível para a compreensão dos conceitos e entendimentos apontados tanto a respeito do imposto do ICMS quanto da técnica de tributação da ST. Sem eles, a conclusão acerca de cada instituto, bem como da pesquisa como um todo certamente seria prejudicada.

Tendo em vista a relevância e abrangência do ICMS na arrecadação nacional, representando entre os tributos a maior fatia para os cofres públicos, grande é a aplicabilidade prática desse estudo para aqueles que se interessam pelo tema.

Na medida em que onera diversas atividades, abarcando uma série de hipóteses de incidência, o ICMS afeta toda a população brasileira, especialmente por suas características intrínsecas, que fazem dele um imposto plurifásico que busca respeitar o princípio da não-cumulatividade, porém indireto, na medida em que é pago previamente por um responsável, mas este repassa o ônus que obteve a próxima etapa da cadeia até chegar ao consumidor final.

Por isso, verificou-se que a grande quantidade de contribuintes não permite que o Fisco possa cobrar e fiscalizar efetivamente o cumprimento das obrigações tributárias devidas a título de ICMS, porquanto, apesar de ser uma tributação com a qual os contribuintes convivem diariamente, a complexidade de sua legislação não favorece a compreensão clara de seus liames jurídicos.

Nesse contexto, a fim de facilitar a fiscalização e evitar evasão fiscal, utiliza-se amplamente hoje em dia a espécie de responsabilização tributária da ST, na qual um terceiro responsável é definido por lei competente a figurar no pólo do sujeito passivo da obrigação tributária, devendo efetuar a apuração e pagamento do imposto devido no lugar daquele que seria o sujeito passivo originário.

O sistema de ST, entretanto, também não é de fácil compreensão, inclusive gerando controvérsias doutrinárias acerca de sua constitucionalidade quando se trata da ST “para frente” ou progressiva, que tributa fato gerador futuro; isto é, que não ocorreu ainda, e, para isso, elege uma base de cálculo presumida que busca aproximar-se ao máximo da praticada no evento futuro a que se refere.

É justamente nesse ponto que reside a maior polêmica da ST; a oneração de um fato futuro que presume-se que acontecerá, com intuito exclusivo de facilitar a fiscalização e cobrança do Fisco, transferindo para o contribuinte o ônus de um pagamento antecipado com risco de o fato gerador não chegar a ocorrer ou ocorrer em medida diferente daquela presumida, fazendo-o buscar por conta própria (e sem facilidades, diga-se de passagem) a restituição posterior.

O próprio direito a restituição do imposto nesses casos foi matéria extremamente controversa, como se verificou no estudo, sendo classificada, inclusive, como Repercussão Geral entre as matérias discutidas no STF. O impasse só chegou ao fim nesse ano de 2017, depois de muitos debates envolvendo os próprios ministros do Supremo, foi definido o direito à restituição tanto nos casos em que o fato gerador futuro não ocorre quanto naqueles em que ele ocorre a menor que o presumido.

A questão, por envolver vultos grandes de recursos, fez com que o acórdão sofresse os efeitos da modulação, sendo válido, portanto, apenas para casos advindos depois dele ou que já estavam em discussão com processos abertos antes de seu proferimento. Sem a modulação, essa matéria teria, certamente, o poder de desestabilizar financeiramente os recursos do país.

A conclusão desse sistema é óbvia: utilizando-se do poder que tem de estabelecer tributos e suas regras, a Administração Pública se preocupou em simplificar sua atividade fiscalizatória e reduzir os custos de sua atividade arrecadatória às custas da implementação de um sistema tributário cada vez mais complexo para o contribuinte, tanto no sentido de compreensão de seus elementos básicos, que determinam as características de cada

tributo, quanto pelo viés da clareza do que se deve pagar, como e quando fazê-lo, evidenciando certo negligenciamento aos interesses da coletividade.

Na medida em que institui processo complexo na teoria e na prática, há evidente exclusão do contribuinte que financia todo o sistema. Diante de todos esses impasses, é evidente que muitos daqueles que teriam direito à restituição do imposto não a perseguem, consequentemente aumentando ainda mais o nível de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal, gerando um enriquecimento sem causa, e, portanto, ilícito, por parte do Estado.

A inconstitucionalidade do sistema da ST para frente tem argumentos fortes que não podem ser ignorados. A presunção de um fato capaz de gerar tributação vai de encontro não só ao princípio da segurança jurídica, mas também ao da legalidade, que configura princípio consagrado inclusive em cláusula pétrea, como foi exposto.

Ademais, julgou-se importante tratar, também, das questões dessa matéria que envolvem o Simples Nacional, criado com fundamentos basilares na CF/88 com o intuito de dar tratamento diferenciado e simplificado às empresas de pequeno porte e microempresas no que se refere as obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas.

Entretanto, dentro do contexto do ICMS e da ST, que já não são simples, as empresas optantes pelo Simples ainda enfrentam uma nova dificuldade em relação aos créditos referentes ao ICMS dentro dessa modalidade de substituição progressiva.

Assim, o motivo desse estudo é justamente a verificação e detalhamento da criação de tantos sistemas divulgados como simplificação do sistema tributário, que, entretanto, quando sobrepostos, criam um sistema ainda mais complexo, que exige a observação de um número cada vez maior de legislações por parte do contribuinte para manter-se adequado às obrigações tributárias a ele impostas.

Portanto, é claro que a técnica de tributação da ST para frente, cada vez mais utilizada no Brasil, ainda que possua um sem número de teses e argumentos acerca de sua inconstitucionalidade, beneficia o Estado, simplificando e barateando sua atuação fiscalizatória, bem como aumentando sua arrecadação, já que também intimida o inadimplemento tributário e promove a diminuição na prática da sonegação fiscal.

Por isso, ainda que haja sustentação suficiente acerca da inconstitucionalidade do uso desse mecanismo, a força arrecadatória que ele promove nacionalmente continuará se sobrepondo à observação dos princípios constitucionais brasileiros, não havendo expectativa

de retrocesso no uso desse sistema, pelo contrário, a intenção de ampliá-lo é clara por parte dos governantes, sendo, portanto, uma realidade que continuará fazendo parte do contexto tributário brasileiro nos próximos anos.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- AMORIM, João. *ICMS: Questões controvertidas: Doutrina e Jurisprudência*. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BERGAMINI, Adolpho. *ICMS*. 2ª ed. São Paulo: FISCOsoft, 2013. Vol. 1.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2017
- BRASIL. *Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17>. Acesso em: 15 set. 2017
- BRASIL. *Convênio ICMS 60, de 23 de maio de 2017*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV060_17>. Acesso em: 15 set. 2017.
- BRASIL. *Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015*. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv092_15>. Acesso em: 15 set. 2017
- BRASIL. *Decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997*. Disponível em <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=18955&txtAno=1997&txtTipo=6&txtParte=>>. Acesso em: 15 set. 2017.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 15 set 2017.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em: 15 set. 2017
- BRASIL. *Lei 4.505, de 30 de novembro de 1964*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4505.htm>. Acesso em: 15 set. 2017.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 set. 2017.
- BRASIL. *Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm>. Acesso em: 15 set. 2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *ADI 1.851-AL*. Relator: Min. Ilmar Galvão, set. 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347298>>. Acesso em: 15 set. 2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. *ADI 1.851-AL*. Relator: Min. Ilmar Galvão, mai. 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 15 set. 2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 582461-SP*. Relator: Min. Gilmar Mendes, ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=158&dataPublicacaoDj=18/08/2011&incidente=2606882&codCapitulo=5&numMateria=116&codMateria=1>>. Acesso em: 06 dez. 2017.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. *RE 593849-MG*. Relator: Min. Ricardo Lewandowsky, out. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE593849LEWANDOWSKIICMS.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2017.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de divergência em Recurso Especial *EREsp 1.497.591-PE*. Relator: Min. Humberto Martins, dez. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=42544032&num_registro=201402984818&data=20141215&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 15 set. 2017.
- CARDOSO, Lais Vieira. *Substituição tributária no ICMS*. São Paulo: Quartir Latin, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRE, Andréa de Toledo. *Teoria e Prática do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- CORDEIRO NETO, Guilherme. *ICMS: Base de cálculo à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá Editora, 2001.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. *Direito Tributário: Teoria e prática*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- FARIA, Luis Carlos Silva. *Da substituição tributária do ICMS: Ilegal imposição compulsória*. Curitiba: Juruá Editora, 2001.
- GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F.. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. *Sequência* (Florianópolis), Florianópolis, n. 66, p. 213-234, Jul 2013.
- HARADA, Kiyoshi. *ICMS: Doutrina e prática*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- IBPT. Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumidor. *Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação*, Florianópolis, 2016. Disponível em : <<https://ibpt.com.br/noticia/2489/Na-contramao-do-mundo-Brasil-tributa-mais-o-consumo>>. Acesso em: 15 set. 2017.
- KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: Comentário à Lei Complementar 87/96 Atualizada*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. *Nova econ.*, Belo Horizonte, v. 24, n. 3, p. 541-554, Dez. 2014.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- RECEITA FEDERAL: *Portal Simples Nacional. Estatísticas*. Quantidade de optantes Simples Nacional (inclusive SIMEI). Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arrecadacao/estatisticasarrecadacao.aspx>>. Acesso em: 15 set. 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. *A tributação sobre o consumo de bens e serviços*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.